

РЕШЕНИЕ

№ 2571

гр. София, 18.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 01.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **10075** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], ул. „1-ва“ № 48, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220620001237-091-001 от 24.02.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията, и Й. Т. Й. – З. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1038 от 08.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 134 047,58 лв. и начислена лихва за забава общо в размер на 30 381,59 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама, злоупотреба или знание за участие в данъчна измама. Счита, че не следва да отговаря за действията на доставчиците си, вкл. да осъществява контрол върху тях от къде закупуват или как произвеждат стоките. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалността на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП), доказателства за плащане, надлежно осчетоводени от страните по доставките и включени в регистрите по ЗДДС. Оспорва доводите на приходните органи за отказ на правото на данъчен кредит единствено поради липса на доказателства за транспорт на стоките. Поддържа, че е извършил последващи доставки със закупените материали.

Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] не взема становище по жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220620001237-020-001 от 02.03.2020 г., издадена от Е. М. С. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Й. Т. Й. – З. (ръководител на ревизията), Д. Х. В. и И. Ц. К. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.06.2017 г. до 31.10.2019 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 09.03.2020 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 09.05.2020 г.

Със ЗИД на ЗВР от 16.03.2020 г. е разширен обхватът на ревизията чрез включване на данъчни периоди 01.11.2019 г. – 31.12.2019 г. и е удължен срокът на ревизията с един месец съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 09.06.2020 г.

Със Заповед № Р-22220620001237-023-001 от 01.04.2020 г. на Е. М. С. на основание чл.34, ал.1, т.4 ДОПК ревизионното производство е спряно за периода от 01.04.2020 г. до 01.07.2020 г., т.е. за срок от три месеца. Съгласно чл.61, ал.1 ГПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК при спиране на производството се спират и всички започнали да текат, но неизтекли още срокове. Изложеното определя, че по ЗВР №Р-22220620001237-020-001 от 02.03.2020 г. са изтекли 22 дни за извършване на ревизията – до 31.03.2020 г.

Производството е възобновено със Заповед № Р-22220620001237-143-001 от 02.07.2020 г., считано от 02.07.2020 г. до 10.09.2020 г., т.е. два месеца и осем дни, към които следва да се добавят изтеклите 22 дни, т.е. определен е срок за завършване на ревизията от общо три месеца. Този срок е удължен в рамките на общия петмесечен срок по чл.114, ал.1 и ал.2 ДОПК със ЗИД на ЗВР от 02.09.2020 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 09.11.2020 г.

ЗВР са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.6 на представена от ответника Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Е. М. С., в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.98-105 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220620001237-092-001/12.01.2021 г., връчен на ревизираното лице на 18.01.2021 г. по електронен път. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220620001237-091-001/24.02.2021 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Й.

Т. Й. – З., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Установено е при ревизията, че основна дейност на дружеството е извършване на строителство, довършителни работи и ремонтна дейност. По данни от ПП С., Регистрация „Трудови договори“ на НАП, за ревизираните периоди дружеството има регистрирани 82 трудови договори. По данни от оборотна ведомост няма дълготрайни активи.

Ревизираното лице е декларирало, че през периода на ревизията е извършвало довършителни строителни дейности през 2017 г. и 2018 г. на клиент [фирма] на обект - [населено място], [улица]; през 2018 г. на клиент [фирма] на обект - [населено място], [жк], [улица] и през 2019 г. на клиент [фирма] на обект - [населено място],[жк].

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица – сочени за доставчици на жалбоподателя: [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма] /предишно наименование [фирма]/, ЕИК[ЕИК]; [фирма],[ЕИК]; [фирма],[ЕИК] и други.

С протокол №Р-22220620001237-П.-002/26.03.2020 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на ревизия на [фирма], приложени към РА №Р-22220218002126-091-001/18.12.2018 г. С протокол №Р-22220620001237-П.-004/18.08.2020 г. за присъединяване на доказателства са присъединени документи от извършена ревизия на [фирма], приключила с РА№2221219005937 от 14.04.2020 г.

С РА са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 134 047,58 лв., в резултат на непризнат данъчен кредит в размер на 133 836,30 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и непризнат данъчен кредит в размер на 211,28 лв. на основание чл. 68 от ЗДДС, във връзка с чл. 71, т. 1 ЗДДС /двойно отразени фактури/, ведно със съответните лихви за забава. Начислени са лихви за забава в размер на 2 381,18 лв. за извършена корекция от дружеството на неправомерно ползван данъчен кредит за данъчни периоди м.10.2017 г. и м.12.2017 г. по фактури издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], както и начислени лихви в размер на 36,95 лв. за невнесен в срок и внесен със закъснение ДДС за периодите м.03.2019 г. и м.06.2019 г.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от с.з. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 133 836,30 лв. по фактури за доставки на стоки и услуги, издадени от [фирма], [фирма] /предишно наименование [фирма]/, [фирма] и [фирма].

На следващо място на основание чл. 68, във връзка с чл. 71, т. 1 с оспорения РА не е признато правото на данъчен кредит за два пъти отразени фактури в дневниците за покупки и СД:

На [фирма], ЕИК[ЕИК] не е признат данъчен кредит в размер на 71,28 лв. по ф.[ЕГН]/08.02.2018г. два пъти отразена в дневника за покупки- през м.02.2018 г. и м.04.2018 г. с предмет на доставката: материали;

В хода на ревизионното производство е установено, че фактура №[ЕГН] от 08.02.2018 г. е отразена два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в месец 02 на 2018 г. и в месец 04/2018 г.

На [фирма], ЕИК[ЕИК] не е признато право на данъчен кредит в размер на 420,00 лв. за данъчни периоди м.12.2018 г., м.04.2018г, м.07.2018 г. и м.08.2018 г. с предмет на

доставките: услуги, охрана.

В хода на ревизионното производство е констатирано, че са отразени в дневниците за покупки в два различни периода едни и същи фактури фактури:

- ф. №395/08.03.2018 г. и ф. №409/0204.2018 г. са отразени два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в м.04.2018 г. и в м.12.2018 г.;

- ф.№475/01.06.2018 г. е отразени два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в м.06.2018 г. и в м.12.2018 г.;

- ф. №518/04.07.2018 г.; ф. №378/16.02.2018 г.; ф. №541/01.08.2018 г. са отразени два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в м.08.2018 г. и в м.12.2018 г.

Ревизионният акт е връчен на 15.03.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-2738 от 05.04.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 11.06.2021 г. В този срок не е постановено решение от органа по чл.152, ал.2 ДОПК, което е мотивирало ревизираното дружество да подаде жалба по реда на чл.156, ал.5 ДОПК, което следва да бъде сторено в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган. С подаването на жалба вх.№ 53-04-503 от 01.07.2021 г. срокът по чл.156, ал.5 ДОПК е спазен.

Изложеното определя възможност за решаващия орган да постанови решение в 7-дневния срок по чл.156, ал.6, вр. чл.146 ДОПК – до 08.07.2021 г. С постановяване на потвърждаващото Решение № 1038/08.07.2021 г. този срок е спазен, поради което решението е валидно постановено.

Решаващият орган е потвърдил наличието на основание да се откаже претендираното право на приспадане на ДК при липса на материално техническа обезпеченост на доставчиците на услуги, допълнена с недоказан произход на материалите при доставките на стоки. Посочил е, че когато се касае за продажба на стоки, се търсят данни за възможността доставчикът да изпълни доставката, т. е. да прехвърли собствеността на конкретния вид и количество стока, обект на продажба и предаване на същата, данни за извършвана търговска дейност и начина, по който тя е организирана, трудовата обезпеченост на процесните доставки.

В случая, липсвали доказателства, че доставчиците са притежавали стоката по вид и количество и са прехвърлили собствеността ѝ на жалбоподателя. Нито един от сочените доставчици не доказвал наличие на обект, от който да извършва посочените продажби. От доставчиците не били ангажирани доказателства за лицата, извършили товаро-разтоварните дейности и предаване на стоката на получателя. Липсвала яснота по отношение на извършения транспорт, за който се твърди, че е за сметка на доставчиците, в това число за извършени разходи по товарене, превоз и разтоварване на процесната стока на обекта.

Формиран е извод, че притежаването на фактури и еднотипни протоколи, без конкретни данни за доставка, осчетоводяването на фактурите от жалбоподателя и от доставчиците не са достатъчни аргументи за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Съответно на изложеното е направено заключение, че жалбоподателят не е положил дължимата грижа – грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си, съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният

ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги съгласно чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на

реални доставки на стоки. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индичия, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им.

Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали **самият издател** на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни **относно предхождащи или следващи доставки** (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки.

Приложени по отношение на отделните спорни доставчици изложените правни постановки налагат следните изводи:

1. По 34 фактури, издадени от [фирма], не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 60 948,75 лв. за данъчни периоди м.05.2019 г., от м.07.2019 г. до м.11.2019 г. с предмет различни видове строителни материали: арматурна мрежа, кофражни платна, греди, подпори, влагоустойчив шперплат, тухли, варов разтвор, газобетон, вата фасадна, теракол, цимент, телескопични подпориоки, бетонни колони и други.

В отговор на връчени ИПДПОЗЛ по получените фактури за строителни материали от [фирма] ревизираното дружество е представило копия на фактурите, придружени с фискални бонове за извършени *плащания в брой* от регистриран ЕКАФП, счетоводно отразяване на документите, писмени обяснения за това, че строителните материали са вложени в обекта, намиращ се в [населено място], ж.к. О. К. с клиент [фирма]. Представени са и протоколи към фактурите за предаване на материалите, хронология на 401 „Доставчици“ за заприхождаване на материалите. Приходните органи са констатирани, че не са представени документи за извършен транспорт на закупените материали, не са представени доказателства относно изписването и влагането на закупените от [фирма] материали.

Извършена е насрещна проверка на доставчика, която е документирана с протокол №22221220054910-141-001/21.05.2020 г. В отговор на връчено на 02.04.2020 г. ИПДПОЗЛ №П-22221220054910-040-001/01.04.2020 г. от [фирма] са представени издадените фактури и протоколи към тях, хронологичен регистър на сметки 411 „Клиенти“, 4532 „ДДС на пордажбите“, 702 „Приходи от продажба на стока“ за клиент [фирма], оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г.

Приходните органи са констатирани, че доставчикът също не е представил доказателства за извършен транспорт на строителните материали; склад или обект за получени, съхранявани и продадени стоки, данни за товаро-разтоварни дейности и кой физически е извършил доставките. Посочили са, че няма доказателства доставчикът да е разполагал със съответния вид и количества материали за документираните продажби на клиента.

При справка за актуално състояние на всички действащи трудови договори органите по приходите са констатирани, че в периода на издаване на фактурите дружеството [фирма] е имало наети 3 лица по трудови правоотношения, на длъжност „изграждане и ремонт на покривни покрития“, а предмет на дейността е: покривни работи; други довършителни строителни дейности, строителство на покриви и хидроизолации; направа и ремонти на покриви и хидроизолации и други.

С цел установяване на произхода на стоките, обект на продажба от [фирма] са предприети действия за извършване на проверки на предходните доставчици [фирма],[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. С оглед извършените процесуални действия по връчване на ИПДПОЗЛ не е установена връзка с представител на дружествата и не са ангажирани документи за проверка. Органите по приходите са заключили, че произходът на материалите остава неизяснен.

В резултат на изложеното органите по приходите са направили извод, че страните по фактурите не доказват изпълнението на процесните доставки. Според становището на ревизиращия екип, са съставени документи с невярно съдържание, с цел неправомерно ползване на данъчен кредит. Стоките, предмет на доставката липсвали, тъй като нямало доказателства за тяхното получаване, транспортиране и влагане.

Мотивирали са наличие на абсолютна симулация - правна привидност, зад която не стои нищо.

Съдът констатира, че относно доставчика [фирма] са представени спорните фактури с предмет различни строителни материали и фискални бонове към тях за плащане (л.56-62, л.65-91 от Приложение №7). Представен е договор от 25.04.2018 г., с който [фирма] като продавач се е задължил да прехвърли на жалбоподателя *строителни материали, описани във фактура и протокол към нея*. Договорено е, че разходите за товарене, разтоварване, транспорт, мерене и претегляне са за сметка *на продавача*, а собствеността, съответно всички рискове, свързани със стоките, преминават в момента на предаването им.

Представените приемо-предавателните протоколи са с напълно идентично на фактурите съдържание (л.9 и сл. на Приложение № 8). Същите не съдържат данни къде е извършено приемо-предаването на стоките. Протоколите са подписани от управителите на търговците, което създава неяснота относно физическите лица, които са извършили товаро-разтоварване, претегляне и транспорт на значителните количества материали – 200 кг силикатна мазилка, 0.89 тона метални профили, 1.38 тона метални профили, 0.95 тона метални профили, 18 куб.метра дъски, 160 броя греди, 164 броя XPS розов, 25x17 кг грунд, 110 броя подпори, 140 броя греди, 8000 броя тухли 25/25/12, 10 000 броя единични тухли, 160 броя газобетон, 3500 броя тухли М., 225 броя подпори и др. под.

В договора е договорено заплащане на цената по банкова сметка (т.2.2), докато според фактурите и протоколите към тях заплащането е в брой.

Съдът приема, че по спорните фактури, издадени от [фирма] липсват доказателства за тяхното прехвърляне от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда с тях фактически като собственик, по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива **2006/112/ЕО**. Това е така поради непосочване на мястото, където е осъществено приемо-предаване при липса на данни за притежаван от доставчика склад или търговски обект. Не е ясно между кои физически лица е осъществено приемо-предаването на значителни количества строителни материали.

Част от фактурите от предходен доставчик [фирма] са с предмет „стоки по опис“ на значителни стойности без ДДС – 28 400 лв., 29 450 лв., 22 260 лв., 24 800 лв., 25 150 лв., 21 360 лв.и др. под. при отбелязано количество 1 брой. Изложеното изцяло бламира възможността да се докаже релевантното обстоятелство, че прекият доставчик е разполагал със стоки от същия вид, които да прехвърли на жалбоподателя.

визираната липса на доказателства относно съществени елементи на приемо-предаването разколебава извод за реални доставки на стоки, а идентичното оформление на документите – фактури и приемо-предавателни протоколи – за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Недоказани са твърденията на жалбоподателя за последваща реализация на стоките към клиент [фирма] на обект в [населено място], ж.к. О. купел предвид неизпълнение на указанията на съда, дадени с определение от 06.12.2021 г.

Съвкупната преценка на така събраните по делото доказателства е достатъчна да обоснове извод за липса на реални доставки на стоки, поради което допълнителните доводи на приходните органи за липса на доказателства за транспортирането на стоките са ирелевантни.

Константна е съдебната практика, че наличието на фактура и редовното ѝ счетоводно отразяване при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките, респ. не е достатъчно като условие за възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Плащането също е само косвено указание за действителност на отношенията, което следва да се обсъди наред с останалите доказателства по делото.

От друга страна, съставянето на данъчни документи, на които не съответстват реални стопански операции, навежда на участие на получателя по тях в данъчна измама, както правилно е приел решаващият административен орган. Изложените факти и обстоятелства навеждат на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации. Това определя неговата недобросъвестност, респ. неоснователността на доводите му за липса на мотиви в този смисъл в актовете на приходните органи.

При така установената фактическа обстановка и на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС на ревизираното лице правилно и обосновано е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 60 948,75 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази част.

2. По 4 фактури, издадени от [фирма] не е признато правото на данъчен кредит в размер на 5 000,01 лв. с предмет покупка на строителни материали за данъчен период м.12.2019 г.

По доставките от ревизираното дружество са представени копия от издадените фактури, фискални бонове, счетоводни регистри за осчетоводяване на доставките, документи за извършено разплащане. Ревизираното дружество писмено е заявило, че материалите, предмет на издадените от [фирма] са вложени в обект намиращ се в [населено място], ж.к. О. К. с клиент [фирма] и че транспортните услуги са за сметка на доставчика (л.118 от Приложение № 7). Въпреки дадените с определение от 06.12.2021 г. указания и служебно назначената съдебно-техническа експертиза, съдът намира за недоказани твърденията на жалбоподателя за последваща реализация на стоките, закупени от [фирма].

При насрещната проверка на доставчика, документирана с протокол №П-22001420055259-141-001/13.07.2020 г. е изготвено ИПДПОЗЛ с №П-22001420055259-040-001/30.03.2020 г. Същото е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на [фирма], в отговор на което документи за проверка не са представени.

След извършен анализ и оценка на събраните доказателства в тяхната съвкупност ревизиращите органи по приходите са направили извод, че между ревизираното лице и [фирма] не са налице реално извършени доставки, тъй като не са представени доказателства, доказващи реалността на получените от [фирма]: кой е извършил транспорта, от къде до къде са транспортиране стоките, кой е участвал в товаренето и разтоварването на същите. Приходните органи са приели, че представените документи не доказват извършена доставка на стоки, по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

Съдът констатира, че в хода на ревизията са представени спорните фактури, придружени с фискални бонове за плащане (л.17-18 от Приложение № 7). Същите са с предмет различни строителни материали.

Липсата на всякакви придружаващи фактурите документи пречатства установяването на несъмнен и категоричен начин на наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО – реално прехвърляне на

материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Относими са мотивите, изложени при първия доставчик, които не следва да се преповтарят.

Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази част.

3. По пет фактури, издадени от [фирма] /предишно наименование [фирма]/ не е признато правото на данъчен кредит в размер на 33 200,00лв. с предмет: 60 тона желязо и строителни материали по спецификация, **за данъчни периоди м.01.2018 г. и м.04.2018 г.** Фактурите са както следва: № 19/15.01.2018 г., № 29/25.01.2018 г. и № 33/31.01.2018 г., всяка от тях за по 20 000 кг желязо с единична цена от 1.10 лв. на килограм, както и № 70/14.04.2018 г. и № 73/16.04.2018 г. с предмет строителни материали по спецификация. Двустранно подписани спецификации се представени в хода на ревизията и съдържат индивидуализация на стоките, тяхното количество, единична и обща стойност.

За да мотивират отказа си, органите по приходите са се позовали на извършена проверка на доставчика, представени в хода на ревизията документи от ревизираното дружество, както и на приобщени доказателства от други контролни производства.

От [фирма] в хода на ревизията са изискани конкретни относими документи и писмени обяснения по отношение на доставките от [фирма], в това число доказващи транспорта, примането и предаването на стоката, както и обекта на влагане на арматурата. От дружеството са представени копия на фактури, стокони разписки, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри, банкови извлечения за извършено разплащане по фактурите и доказателства за последващи доставки.

Приходните органи са констатирани, че съгласно приложения договор от 11.01.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма] предмет на доставка е 60 000 кг. желязо. Според т.5 от договора стоките трябва да се доставят на адрес: [населено място], м. „Г. глава“, [улица]. Определената цена е 1.10 лв. на килограм.

В договор за доставка от 10.04.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма], е посочен предмет доставка на стоки, съгласно приложен опис. Стоките трябва да се доставят на адрес: [населено място], м. „Г. глава“, [улица].

В писмени обяснения от [фирма] е заявено, че желязото и строителните материали са продадени на [фирма] и са вложени в обекта на клиента. Представен е договор за доставка от 04.01.2018 г., сключен между [фирма] като купувач и [фирма] като продавач, с предмет периодични доставки на арматурно желязо 60 000 кг. на цена 1,15 лв. за килограм без ДДС. Цените по договора включват доставката на арматурно желязо франко строителния обект на купувача по заявка и приемо-предавателни протоколи, подписани между страните за доставката на стоката.

В друг договор за строителство от 04.09.2017 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, е посочен предмет изпълнение на „груб строеж и зидария на жилищна сграда, която ще бъде изградена в [населено място], местност „Г. глава“.

При извършена насрещна проверка на клиента [фирма], документирана с ПИНП №П-22221720054881-141-001/21.04.2020 г., от дружеството са представени изисканите документи и писмени обяснения, които са идентични с представените от [фирма]. В дадени писмени обяснения е заявено, че етапът на строителство е на фаза завършен груб строеж, изпълнен от [фирма]. Посочено е, че закупеното желязо е доставено и монтирано в сградата, находяща се на адрес: [населено място], [улица], а транспортът е извършен за сметка на доставчика [фирма] от работници на

[фирма]. Съгласно подписания договор инструктажните книги и осигуряване на работници са задължение на фирма [фирма].

С цел установяване законосъобразността на упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите е извършена насрещна проверка на [фирма] /предишно наименование [фирма]/, документирана с протокол от извършена насрещна проверка №П-22220220054880-141-001/26.06.2020 г. Документи не са представени в отговор на връчено по реда на чл. 32 от ДОПК искане. Тази констатация на РД и РА не отговаря на събраните в хода на ревизията доказателства. Доставчикът [фирма] е предоставил документи и обяснения във връзка с връчено му ИПДПОЗЛ №Р-22220218002126-040-002/23.08.2018 г. (Приложение № 5) и във връзка с ИПДПОЗЛ №Р-22220219080561-040-001/13.05.2019 г. (Приложение № 4). Ненамирането на доставчика през 2020 г. не пречи ползването на представените от него в хода на предходна проверка голям обем доказателства.

Приходните органи са констатирани, че за периода, през който са издадени фактурите към [фирма], [фирма] /предишно наименование [фирма]/ е имало регистрирани в НАП 6 трудови договора на длъжност „работник строителство“ и един „асистент офис“. Декларирана е икономическа дейност - строителство на жилищни и нежилищни сгради. Обезпечеността на доставчиците - материално-техническа и кадрова, не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на Съда на Европейския съюз - 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 ("M. P.").

Органите по приходите са посочили, че в друго контролно производство на [фирма], документирано с УИН: №Р-22220218002126 и приобщено към настоящото с протокол №Р-22220620001237-П.-002/26.03.2020 г., са представени документи за В. фактури, издадени от А. В. S.R.O CZ25783815; протоколи за приемане на стоката от [фирма], документи за извършен превоз на товари – ЧМР с превозвач LEMEK T. - М.. Констатирани са, че не са представени документи за извършени разплащания между лицата, в информационната система VIES А. В. S.R.O CZ25783815 няма декларираните доставки към [фирма]. При извършената проверка е установено, че А. В. S.R.O оперира в индустрията на пътническите агенции; организира обучения по чужди езици, спортни занимания и др. Не са открити индикации А. В. S.R.O да търгува с желязо, арматура или други индустриални стоки и/или строителни материали. Прието е, че от прекия доставчик не са представени и доказателства за доказан В. на арматура от А. В. - Ч..

След извършен анализ и оценка на събраните доказателства в тяхната съвкупност приходните органи са достигнали до извод, че наличието на документи като фактури, приемно - предавателни протоколи, договори *не са достатъчни* да обосновават извода за реално извършени доставки на стоки, за прехвърляне на собствеността върху същите. Посочили са, че за доказване на доставките страните следва да притежават *достатъчно убедителни* доказателства за това изпълнение, в случая да докажат наличност на стоката, обект на продажба, съхранение, транспорт до посочените обекти. Прието е, че между ревизираното дружество и [фирма] /предишно наименование [фирма]/ не са налице реално извършени доставки на желязо и строителни материали, което е дало основание за отказ на претендираното право на ДК съгласно чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Съдът приема, че в тази част РА е незаконосъобразен поради неправилно приложение

на закона.

Спорните фактури са придружени със стокови разписки и приемо-предавателни протоколи, указващи на реална размяна на стоково-материални ценности. Разплащанията са по банков път. Налице са категорични доказателства за последваща реализация на стоките към реален строителен обект и клиент на жалбоподателя [фирма]. Недоказване на произхода на желязото от А. В. S.R.O Ч. не е достатъчно да обоснове отказ на правото на ДК, след като от съвкупната преценка на всички доказателства по делото следва категоричен и несъмнен противен извод. Тук е мястото да се отбележи, в приложените международни товарителници с изпращач А. В. S.R.O и получател [фирма] като място на разтоварване на стоката е отбелязано [населено място], [улица] (л.139-140 от Приложение № 5), т.е. строителния обект на клиента на жалбоподателя [фирма], към който е извършена последваща реализация.

Доставчикът [фирма] е представил рамков договор от 18.12.2017 г. с възложител [фирма], с който е приел да извършва поетапни доставки на желязо срещу договорна цена от 1.10 лв. на кг без ДДС, които ще се възлагат с анекс според потребностите на възложителя (л.132-133 от Приложение № 5). Приложени са три анекса от 20.12.2017 г., 28.12.2017 г. и от 04.01.2018 г. за заявени количества от по 20 000 кг. желязо, без да е посочен строителния обект, на който се доставят.

Съдът констатира, че доставките по спорните пет фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], са били предмет на проверка, обективизирана в Протокол № П-22220619040883-071-001 от 15.11.2019 г. на ТД на НАП С., офис Б. (3-5 от Приложение № 4). В хода на проверката е извършена насрещна проверка на [фирма], ЕИК[ЕИК], изискани са обяснения от [фирма] и доказателства от последващ клиент [фирма], ЕИК[ЕИК]. След извършена съпоставка на установените при проверката данни не са установени разминавания между представените от [фирма] документи и извършената насрещна проверка на [фирма], в резултат на което проверяващите са достигнали до заключение, че доставките се използват за дейността на дружеството и същите са с право на данъчен кредит. Управителят на жалбоподателя е предоставил обяснение от 25.06.2019 г., че фактури № 70/14.04.2018 г. и № 73/16.04.2018 г. са за оборотен кофраж, който се монтира и впоследствие демонтира на строителните обекти, които обслужва дружеството.

В хода на проверката [фирма] е представил писмени обяснения и документи (главна книга и оборотна ведомост) – л.19-31 от Приложение № 4.

Представени са два договора за доставки с доставчик [фирма]: от 11.01.2018 г. на арматурно желязо 60 000 кг и от 10.04.2018 г. за доставка на кофражни платна по опис. Опис към втория договор не е представен. Изрично е посочено в договорите, че стоките ще се доставят на обект в [населено място], м. „Г. глава“, [улица].

Всяка от спорните фактури е придружена със стокова разписка, издадена от [фирма] и двустранно съставен приемо-предавателен протокол. Към фактури № 70/14.04.2018 г. и № 73/16.04.2018 г. са приложени спецификации на доставените стоки, съдържащи наименование, количество, единична и обща цена (л.43-52 от Приложение № 4). Ревизираното дружество е представило доказателства, че общото количество желязо е фактурирано на последващ клиент [фирма] с три фактури: № 25/31.01.2018 г., № 24/26.01.2018 г. и № 23 от 18.01.2018 г.

Според предоставено обяснение от [фирма] от 09.09.2020 г., през м.септември 2017 г. дружеството започнало строеж на жилищна сграда върху собствен парцел в [населено място], м. „Г. глава“, с площ от 740 кв.м., административен адрес [улица].

Декларирано е, че грубият строеж на сградата е изпълнен от [фирма], като закупеното желязо е доставено и монтирано в сградата в [населено място], [улица], а транспортът и монтажът на закупената стока са били за сметка на доставчика. Желязото е монтирано от работници на [фирма] и е използвано за армиране на конструктивни елементи на сградата, като плочи, колони, подпорни стени, огради и др. [фирма] е представил договор от 04.09.2017 г. за изпълнение на груб строеж и зидария на сградата в [населено място], м. „Г. глава“, [улица], придружен със строителна оферта от [фирма], количествено-стойностна сметка на отделните видове СМР на стойност 115 940 лв. без ДДС, линеен календарен график за строителството и предадена строителна документация (л.4- л.48 от Приложение № 3). Приложени са констативни протоколи и приемо-предавателни протоколи между [фирма] и [фирма] за приемане на извършената работа, както и два акта – обр.19 от 23.04.2018 г. и от 25.04.2018 г. Приложена е заявка от 15.01.2018 г. от [фирма] към [фирма] за доставка на общо 60 000 кг желязо (л.86 от Приложение № 6).

В хода на ревизията от доставчика [фирма] са представени доказателства за осъществена в периода на издаване на спорните фактури м.01. - м.04. 2018 г. значителна строителна дейност (л.4-л.104, л.129 – 130, л.133-134, л.140-166, л.182-183, л.192 от Приложение № 5). Независимо, че тези документи касаят други строителни обекти и контрагенти, съдът приема, че същите са косвено указание, че доставчикът е осъществявал реална икономическа дейност в релевантната област на строителството, т.е. притежавал е капацитет реално да изпълни предмета на спорните доставки. В потвърждение на изложеното са приложените граждански договори и протоколи за приемане на работата към тях от м.ноември 2017 г., с които [фирма] е наемало физически лица за изпълнение на СМР по задание на възложителя (л.167-181 от Приложение № 5). Допълнително са представени договори с юридически лица, съгласно които [фирма] наема от тях работници за изпълнение на СМР (л.196-218 от Приложение № 5). Т.е. доказана е реалната, фактическа възможност за изпълнение на спорните доставки.

Съдът приема, че съвкупната преценка на посочените доказателства навежда на категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките на стоки от [фирма] /предишно наименование [фирма]/ - спорните фактури са придружени от съпътстващи документи (стокови разписки, протоколи, договори), които предоставят възможност за индивидуализация на стоките и на тяхното приемо-предаване. Налице са категорични доказателства за влагането на материалите в реален строителен обект с възложител [фирма] и изпълнител [фирма]. Докана е техническата и кадрова обезпеченост на доставчика и реалното изпълнение на доставките не се оспорва от приходните органи съгласно Протокол № П-22220619040883-071-001 от 15.11.2019 г. на ТД на НАП С., офис Б..

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължима отмяна на РА в тази част.

4. По 23 фактури, издадени от [фирма] не е признато правото на данъчен кредит в размер на 34 687,54 лв. с предмет услуги за СМР и материали за данъчни периоди м.07.2018г., м. 10.2018 г., м.12.2018 г., м.02.2019 г. и м.04.2019 г. Част от спорните фактури с предмет “СМР по протокол“ не отговарят на изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, според които фактурите следва да съдържат данни за количеството и вида на стоките, съответно вида на услугата. В тях не е посочен номер или дата на издаване на протокол, поради което също не може да се направи привръзка с

придружаващите документи.

От ревизираното дружество са представени копия от издадените фактури, актове обр.19, счетоводни регистри за осчетоводяване на доставките, документи за извършено разплащане, договори за възлагане за следните обекти: СМР на обект „Жилищна сграда с магазини и гаражи УПИ 3-924, кв.516, м. О. купел, [населено място]; СМР на обект: „Жилищна сграда с магазини и подземен паркинг; УПИ VII-24. м. Зона Б18, [населено място]“; СМР на обект: Жилищна сграда с подземни гаражи; УПИ VII-1113, кв.м. „М. долина“, [населено място]; СМР на обект: „Две жилищни сгради с паркоместа УПИ XI -1254кв., местност М. долина“, [населено място]; СМР на обект: „гр. С., [улица]:

Констатирано е, че по всички фактури разплащанията са извършени в брой с фискални бонове, издадени от регистриран ЕКАФП на [фирма]. Представен е дневник на счетоводна сметка 401.82 „Доставчик [фирма], обяснителна записка от [фирма] от 30.09.2020 г., съгласно която материалите и транспортът са за сметка на доставчика. Съгласно информация от управителя на [фирма] услугите са извършени от лица, назначени в [фирма].

Извършена е насрещна проверка [фирма], приключила с ПИНП №П-22220220054911-141-001/06.07.2020 г., при която е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път. С писмо с обратна разписка по куриерска фирма „Е.“ на 09.10.2020 г. са представени документи от [фирма], описани надлежно в констативната част на РД. Част от тях-фактури, договори, сключени с [фирма], акт обр. 19, са идентични с представените от ревизираното дружество. Приложени са и ведомости за работни заплати.

След извършен анализ и оценка на събраните доказателства в тяхната съвкупност ревизиращите органи са направили извод, че между ревизираното дружество и [фирма] не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги, тъй като не били представени доказателства за извършени *плащания към предходни доставчици*; не били представени *фактури за произход на стоките, транспорт* и влагане на материалите в съответните услуги и обекти.

Във връзка с извършените, фактурирани и предадени строителни дейности от [фирма] за горесцитираните строителни обекти са представени договори, сключени с клиентите [фирма], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], за извършване на СМР.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил договор от **31.07.2017 г.**, с който [фирма] му е възложил изпълнението на „Многофамилна жилищна сграда с магазини и подземен паркинг в [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168, район „В.“. Видовете СМР и стойността им са според Приложение № 1 предварителна оферта на изпълнителя, Приложение № 2 проектна документация и Приложение № 3 – разрешение за строеж, **каквито не са представени.**

Представен е договор за изпълнение на СМР от **01.08.2018 г.**, с който [фирма], ЕИК[ЕИК], е възложило на жалбоподателя изпълнение на СМР – Груб строеж на жилищна сграда. Първоначално посочената в договора жилищна сграда в гв. Горна баня, [улица], е задраскана и на ръка е добавена друга жилищна сграда в [населено място],[жк], УПИ VIII-1113. Договорена е цена от 195 000 лв. без ДДС, но остава неясен начинът на нейното формиране, тъй като липсва всякаква индивидуализация на СМР – вид и количество, единична и обща цена. Посочено е, че същите са според Приложение № 1, но такава **не е представено.**

Представен е договор за изпълнение на СМР от **22.10.2018 г.**, с който [фирма], е

възложило на жалбоподателя изпълнение на СМР на обект в [населено място], м. „М. долина“, УПИ XI-1254, кв.20, две многофамилни жилищни сгради с паркоместа. **Не е представено** посоченото в договора приложение № 1, в което са отразени стойността и видовете СМР, поради което наличието на последващи доставки по спорните фактури остава недоказано.

Приложена е оферта от **30.10.2018 г.** (л.188 от Приложение № 7), съдържаща единични цени за направа на СМР на сгради на фирма [фирма], но тя е след датата на сключените договори и не съдържа данни за индивидуализация по вид и количество СМР, следователно не доказва начина на формиране на общата договорна стойност на СМР. Такава индивидуализация по количество не се съдържа и в офертата от 15.10.2018 г. на гърба на л.188 от Приложение № 7 и в едностранно изготвените от жалбоподателя К. на л.189-190 от Приложение № 7, които не могат да се свържат с конкретен строителен обект поради непосочването на такъв в документа. Непредставянето на приложенията към договорите с последващи клиенти на жалбоподателя пречатства извод за съответствието им със спорните доставки от [фирма]. В потвърждение на изложеното е процесуалното бездействие на жалбоподателя за изпълнение на указанията на съда и внасяне на депозит за съдебно-техническа експертиза, направени с определение от 06.12.2021 г.

В хода на ревизията, относно доставчика [фирма], са представени следните еднотипни договори и придружаващи ги документи:

С договор от **01.10.2018 г.** [фирма],[ЕИК], е възложило на [фирма] извършване на СМР на строителен обект и стойност, посочени в Приложение № 1 към договора, *каквото не е представено.*

С договор от **01.07.2018 г.** [фирма] е възложило на [фирма] извършване на почистване и изхвърляне на строителни отпадъци на обект в [населено място], ул. „П. № 136, срещу договорна цена от 3860 лв. без ДДС. Приложен е приемо-предавателен протокол от 30.07.2018 г. с предмет, напълно идентичен със сключения договор – почистване и извозване на строителни отпадъци за 3860 лв. без ДДС. Съдът приема, че тези доказателства не са достатъчни да обосноват и докажат реално договорени и изпълнени СМР по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 01.07.2018г. Липсва възможност за индивидуализация на начина на формиране на договорната цена, което пречатства извод за реалност на доставките на строителни услуги съобразно тълкуването, дадено в т. 29 от решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or.

С договор от **01.07.2018 г.** [фирма] е възложило на [фирма] извършване на СМР – направа на груб строеж на 5-ти етаж на сграда в [населено място], [улица] за сумата от 7800 лв. без ДДС. От съдържанието на договора не става ясно какви СМР включва изпълнението на грубия строеж и как е формирана договорната цена. Такава информация не нови и приложеният Акт № 1 за действително изпълнени СМР към 26.07.2018 г., който е с предмет направа на груб строеж на 5-ти етаж на сграда в [населено място], [улица], с посочена обща стойност от 7800 лв. без ДДС.

С договор от **21.08.2018 г.** [фирма] е възложило на [фирма] извършване на СМР – груб строеж на сутеренен етаж на жилищна сграда в [населено място], м. М. долина, УПИ VIII-1113, на стойност от 19 970 лв. Приложен е приемо-предавателен протокол от 20.09.2018 г. с предмет, напълно идентичен със сключения договор – направа стени сутерен за 10000 лв. (без данни за площ и единична стойност) и направа на плоча кота за 9970 лв. без ДДС също без данни за площ и единична стойност и единична

стойност на услугата. Съдът приема, че тези доказателства не са достатъчни да обосноват и докажат реално договорени и изпълнени СМР по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 21.08.2018 г. Липсата на възможност за индивидуализация на начина на формиране на договорната цена изцяло препятства извод за реалност на доставките на строителни услуги съобразно тълкуването, дадено в т. 29 от решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le Rayon d'Or.

С договор от **03.12.2018 г.** [фирма] е възложило на [фирма] извършване на СМР – направа на довършителни работи на две жилищни сгради с паркоместа в [жк], УПИ XI-1254. В договора липсват уговорки относно вида, количеството или стойността на СМР. Такива не се съдържат и в приложената оферта, която съдържа единствено видове СМР, но без отбелязване на тяхното количество (л.240 от Приложение № 1). Ето защо отбелязаната в офертата единична стойност при липса на данни за количество СМР изцяло препятства извод за обща стойност на договорени СМР, каквато *липсва отбелязана в офертата*. Дължим е извод, че тези документи не доказват договоряне и изпълнение на конкретен вид и количество СМР. Приложени са актове от № 1 до № 4, всичките от 14.12.2018 г. за изпълнени от [фирма] СМР на обект в [жк], УПИ XI-1254. Следва да се отбележи, че представените актове – обр.19 с [фирма] са от м.02-06.2019 г., т.е. много след датата на съставяне на приемателните актове с [фирма], което разминаване също разколебава твърдяната от жалбоподателя връзка с реално изпълнени от него СМР към негови възложители.

Налице е пълно съвпадение между видовете СМР по актовете – образец 19 към [фирма] (л.142 от Приложение № 7) и към [фирма] (л.138 от Приложение № 7), но предвид гореизложените мотиви, съдът приема, че правоотношенията със спорния доставчик [фирма] са оформени единствено документално, на база данните, с които ревизираното дружество е разполагало от неговите възложители, но на същите не съответстват реални стопански операции.

Съдът констатира, че в хода на ревизията е представен договор за СМР от **04.01.2019 г.**, с който [фирма] е възложило на [фирма] изграждане на жилищна сграда с магазини и подземен паркинг в [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168. Посочено е в договора, че стойността на СМР е по оферта – приложение № 1, в което са отбелязани квадратура на плочата, кота на изпълнението ѝ, единична и обща цена, в която не са включени зидарии, *но приложението касае друг строителен обект в м. М. долина, УПИ VIII-1113 (л.39 от Приложение № 7)*. Към копието на договора от 04.01.2019 г. касателно имота [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168, находящо се на л.171 от Приложение № 1, също липсва Приложение № 1. Такъв документ се съдържа на л.201 от Приложение № 1 към делото касателно жилищна сграда с магазини и подземен паркинг в [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168. В приложението се съдържа количествено-стойностна сметка на груб строеж – посочени са кота и обща стойност на СМР с отбелязване, че в К. не са включени зидариите на сградата. Вярно е, че съдът не разполага със специални технически знания относно съдържанието на К. за груб строеж, но жалбоподателят не се е възползвал от възможността да внесе депозит за служебно допуснатата с определение от 06.12.2021 г. съдебно-техническа експертиза. Съдът приема, че посочването на кота и стойност на СМР не са достатъчни за индивидуализиране осъществяването на груб строеж на цяла жилищна сграда с магазини и подземни гаражи, поради което приложение № 1 *не е достатъчно да обоснове* и докаже **реално договорени СМР** по

вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 04.01.2019 г.

Приложени са актове за действително извършени видове СМР на обект в [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168 (л.215 – 217 от Приложение № 1), в които са отбелязани „направа на плоча на кота +3.55“ на стойност от 8208 лв. без ДДС и „направа на плоча на кота +6.40“ на стойност от 8100 лв. без ДДС. По идентичен начин относно съдържанието на Приложение №1 към договора съдът приема, че приложените актове не удостоверяват по категоричен и несъмнен начин **реално изпълнени СМР** по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 04.01.2019 г. за обект в [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168.

На л.113 от Приложение № 8 се съдържа договор от **04.01.2019г.**, с който [фирма] възлага на [фирма] изпълнение на СМР – груб строеж, след кота +2.56 на обект „Жилищна сграда с магазини и гаражи в [населено място],[жк], УПИ 3-924, кв.516. На л.202 от Приложение № 1 се съдържа количествено –стойността сметка за обект жилищна сграда с магазини и гаражи в [населено място], м. „О. купел“, кв.516, УПИ 3-924. В документа са посочени кота и обща стойност на СМР с отбелязване, че в К. не са включени зидариите на сградата. Вярно е, че съдът не разполага със специални технически знания относно съдържанието на К. за груб строеж, но жалбоподателят не се е възползвал от възможността да внесе депозит за служебно допуснатата с определение от 06.12.2021 г. съдебно-техническа експертиза. Съдът приема, че посочването на кота и стойност на СМР не са достатъчни за индивидуализиране осъществяването на груб строеж на цяла жилищна сграда с магазини и подземни гаражи, поради което приложение № 1 *не е достатъчно да обоснове* и докаже реално договорени СМР по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 04.01.2019 г.

На л.121 от Приложение № 8 се съдържа договор от **04.01.2019г.**, който [фирма] възлага на [фирма] изпълнение на СМР – груб строеж, след кота +2.83 на обект жилищна сграда в [населено място], м. М. долина, УПИ VIII-1113. Към копието на договора от 04.01.2019 г. касателно същия имот, находящо се на л.175 от Приложение № 1, също липсва Приложение № 1. Такова приложение се съдържа на л.200 от Приложение №1 към делото и касае обект: Жилищна сграда с подземни гаражи, в УПИ VIII-1113, кв.20, м. „М. долина“ 1-ва, 2-ра, 3-та, 4-та, 5-та и 6-та части, [населено място]. В приложението се съдържа количествено-стойностна сметка на груб строеж – посочени са кота, квадратура на плочата, единична цена от 25.31 лв., стойност съобразно квадратурата и единичната цена и обща стойност от 43 694 лв. без ДДС. Посочено е, че в К. не са включени зидариите на сградата. Вярно е, че съдът не разполага със специални технически знания относно съдържанието на К. за груб строеж, но жалбоподателят не се е възползвал от възможността да внесе депозит за служебно допуснатата с определение от 06.12.2021 г. съдебно-техническа експертиза. Съдът приема, че посочването на кота и квадратура на плочата не са достатъчни за индивидуализиране осъществяването на груб строеж на цяла жилищна сграда с подземни гаражи, поради което приложение № 1 *не е достатъчно да обоснове* и докаже реално договорени СМР по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 04.01.2019г.

Допълнителна информация относно видовете и количествата СМР, както и начина на формиране на тяхната стойност, не се съдържа в приложените: Акт № 1 от 17.02.2019

г. с предмет „направа на плоча на кота +5.71“ в [населено място], м. М. долина, УПИ VIII-1113, на стойност 8100 лв. без ДДС и Акт № 2 от 24.02.2019 г. с предмет „направа на плоча на кота +6.40“ в [населено място], м. М. долина, УПИ VIII-1113, на стойност 8100 лв. без ДДС.

Представен е договор от **24.03.2019 г.**, с който [фирма] е възложило на [фирма] извършване на почистване и изхвърляне на боклука на обект в [населено място], Зона Б-18, УПИ VII-24, кв.168, срещу договорна цена от 9900 лв. без ДДС. Според договора, цената е договорена според приложение № 1 (оферта), но такива не са приложени. Приложеният акт № 1 от 02.04.2019 г. е с идентичен предмет „почистване на обекта и изхвърляне на боклук“ на обща стойност от 9900 лв. с ДДС. Съдът приема, че тези доказателства не са достатъчни да обосноват и докажат реално договорени и изпълнени СМР по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по договора от 24.03.2019г.

С договор от 24.03.2019 г. [фирма] е възложило на [фирма] почистване на обект и изхвърляне на боклука на обект жилищна сграда в [населено място], м. М. долина, УПИ VIII-1113, кв.20. В договора е посочено, че общата стойност на СМР възлиза на 9850 лв. с ДДС без да е конкретизиран начинът на формиране на тази договорна стойност като се съобрази факта, че се касае за жилищна сграда с подземни гаражи. Според договора, цената е договорена според приложение № 1 (оферта), но такива не са приложени. Приложен е акт обр.19 от 24.03.2019 г. за същия обект и предмет „почистване на обекта и изхвърляне на боклук“ на стойност 8208.33 лв. без ДДС.

С договор от **01.04.2019 г.** [фирма] е възложило на [фирма] да извърши СМР – груб строеж на трети етаж на сграда в [населено място],[жк], УПИ 3-924, кв.516, за сумата от 16325 лв. без ДДС. Липсват данни как е формирана тази договорна стойност. Такава информация не носи и приложеният акт № 1 от 01.04.2019 г. с предмет „направа на груб строеж на 3-ти етаж“ в [населено място],[жк], УПИ 3-924, кв.516, на обща стойност 16 325 лв. без ДДС.

С договор от **04.04.2019 г.** [фирма] е възложило на [фирма] подравняване на терена, вертикална планировка и извозване на излишни земни маси на обект „Жилищна сграда с магазини и гаражи в [населено място],[жк], УПИ 3-924, кв.516, за сумата от 16650 лв. без ДДС.

За двата строителни обекта са представени актове – образец 19 (л.25-28 от Приложение № 7) с предмет направа на плочи и на вертикали и направа на вертикална планировка, но един от тях е за строителен обект, различен от посочените в договорите, напр. м. М. долина, УПИ VIII-1113 (л.25 от Приложение № 7 и л.181 от Приложение № 1) – направа на плоча на кота +5.71 на стойност от 8100 лв. без ДДС.

Актове – образец 19 за обект в [населено място],[жк], УПИ 3-924, кв.516, се съдържат на л.205-208 от Приложение № 1 към делото с предмет: направа на вертикали на кота +2.56 на стойност 8200 лв. без ДДС, направа на плоча на кота +2.56 на стойност 7500 лв. без ДДС, направа на вертикална планировка на стойност 8325 лв. без ДДС (два броя актове с идентичен предмет). Съдът приема, че предметът на приложените актове за действително извършени видове СМР не съдържа необходимата индивидуализация на конкретни видове и количества изпълнени СМР, поради което не са достатъчни да обосноват и докажат реално изпълнени СМР по вид и количество, както и начина на формиране на договорната цена по посочените договори.

Според съда, напълно идентичният начин на оформление на строителната

документация между жалбоподателя и прекия доставчик [фирма] – с неконкретизирани по предмет и начин на формиране на договорната стойност договори, строителни оферти и приемо-предавателни протоколи, е указание за документално оформление на отношенията между тях, на които не съответстват реални стопански операции. Съдът вече е имал възможност да отбележи, че ревизираното дружество е използвало известните му данни за реални строителни обекти на негови възложители, за да оформи документално отношенията си с [фирма]. В отлика от тях, например, може да се посочи документалното оформление на отношенията между жалбоподателя и неговия възложител [фирма]. Жалбоподателят е изготвил строителна оферта с отбелязване на видове СМР, тяхното количество, единичан и обща стойност на всяка кота. Конкретиката на тази строителна оферта напълно е възприета в Приложение № 1 към договор за строителство от 04.09.2017 г., което напълно позволява да се индивидуализират видовете и количествата договорени и изпълнени СМР, респ. начина на формиране на тяхната стойност (Приложение № 3 към делото). Към договор за строителство има Приложение № 2 – Линеен календарен график относно сроковете и етапите на изпълнение на СМР, както и приемо-предавателен протокол от 04.09.2017 г. за предаване на строителна документация – разрешение за строеж и проекти. Приложените актове за действително извършени СМР с възложител [фирма] детайлно отразяват конкретни видове СМР, тяхното количество, единична и обща стойност (л.44-45 от Приложение № 3) и коренно се различават от неконкретизираното съдържание на актовете за действително извършени СМР, съставени с [фирма] (л.25-28, л.113-116 от Приложение № 7).

Жалбоподателят е изготвил детайлни количествено-стойностни сметки с цена на труд на квадратен или линеен метър, етап на строителството, необходимите довършителни работи и съответните инсталации и асансьори (л.188-190 от Приложение № 7). Такива липсват изготвени от доставчика [фирма], което още веднъж доказва липсата на твърдяната привръзка с последваща реализация.

Жалбоподателят е бил длъжен да положи дължимата грижа на добър търговец по смисъла на чл.302 ТЗ за оформяне на отношенията си с доставчика [фирма] по начин, който предоставя възможност, за целите на главното доказване в съдебния процес, по несъмнен и категоричен начин да се установи реалността на доставките на строителни услуги в посочения по-горе смисъл – като реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Респ. при недоказване на визираните предпоставки следва да понесе неблагоприятния за него резултат от непризнаване на претендираното право на данъчен кредит.

В хода на ревизията са представени платежни ведомости на доставчика [фирма], според които той има назначени между 10 и 24 физически лица на трудов договор.

Съдът констатира, че в хода на ревизията ревизорите са изпратили ИПДПОТЛ до множество физически лица за изясняване на въпросите дали са работили за дружеството [фирма] и посочени конкретни строителни обекти в [населено място], Зона Б-18, [улица],[жк], [улица]и в[жк]. Значителна част от исканията не са връчени редовно, но са налице и следните отговори: от П. А. Б., ЕГН [ЕГН] – бил е строителен работник в [фирма] от м.юли 2018 г. на обект в Зона Б-18 и много други обекти; от

В. В. Ц. - бил е строителен работник в [фирма] през 2019 г. на обект в О. купел и много други обекти; от Л. Л. А., която декларира, че работи в [фирма] от м.август 2018 г. като технически сътрудник, в каквото качество е подписвала ППП, договори и друга документация; от В. С. Х., който работил в [фирма], но не на посочените в искането обекти; от В. П. Ц., който е работил за [фирма] като „шофьор“ и е доставял материали на „много обекти“; от Р. К. М., който декларирал, че е работил за [фирма] като строителен работник на много обекти като С. шосе, Редута, Шипченски проход, Т. С. и много други.

Независимо, че някои от физическите лица са предоставили отговори, че са работили за [фирма], вкл. на някои от спорните обекти, напр. в Зона Б-18, О. купел, само въз основа на техните сведения не може да се установи изпълнение на конкретен вид строителна услуга в конкретен обем.

Управителят на [фирма] е Ведат Х. Воруц – управител и на друг от доставчиците на жалбоподателя [фирма], което е косвено указание за наложил се практика по документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

На основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването в тази част.

5. На основание чл. 68, във връзка с чл. 71, т. 1 с оспорения РА не е признато правото на данъчен кредит за два пъти отразени фактури в дневниците за покупки и СД:

На [фирма], ЕИК[ЕИК] не е признат данъчен кредит в размер на 71,28 лв. по ф.[ЕГН]/08.02.2018г. два пъти отразена в дневника за покупки- през м.02.2018 г. и м.04.2018 г. с предмет на доставката: материали;

В хода на ревизионното производство е установено, че фактура №[ЕГН] от 08.02.2018 г. е отразена два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в месец 02 на 2018 г. и в месец 04/2018 г.

На [фирма], ЕИК[ЕИК] не е признато право на данъчен кредит в размер на 420,00 лв. за данъчни периоди м.12.2018 г., м.04.2018г, м.07.2018 г. и м.08.2018 г. с предмет на доставките: услуги, охрана.

В хода на ревизионното производство е констатирано, че са отразени в дневниците за покупки в два различни периода едни и същи фактури фактури:

- ф. №395/08.03.2018 г. и ф. №409/0204.2018 г. са отразени два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в м.04.2018 г. и в м.12.2018 г.;

- ф.№475/01.06.2018 г. е отразени два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в м.06.2018 г. и в м.12.2018г.;

- ф. №518/04.07.2018 г.; ф. №378/16.02.2018 г.; ф. №541/01.08.2018 г. са отразени два пъти в дневниците за покупки на [фирма], съответно в м.08.2018 г. и в м.12.2018 г.

Жалбоподателят не е ангажирал относими доказателства към визираните констатации на ревизията, поради което е дължимо отхвърляне на оспорването в тази част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК и двете страни имат право на разноски, но тъй като не са направили искане в тази насока, разноски не се присъждат.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено

място],[жк], ул. „1-ва“ № 48, Ревизионен акт №Р-22220620001237-091-001 от 24.02.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията, и Й. Т. Й. – З. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1038 от 08.07.2021 г. на директора на ДОДОП [населено място], относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС по пет фактури, издадени от [фирма] /предишно наименование [фирма]/ общо в размер на 33 200,00 лв. за данъчни периоди м.01.2018 г. и м.04.2018 г., ведно с лихва за забава в размер на 7524.70 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], ул. „1-ва“ № 48, срещу Ревизионен акт №Р-22220620001237-091-001 от 24.02.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията, и Й. Т. Й. – З. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1038 от 08.07.2021 г. на директора на ДОДОП [населено място], относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, както следва: по 34 фактури, издадени от [фирма], общо в размер на 60 948,75 лв. за данъчни периоди м.05.2019 г., от м.07.2019 г. до м.11.2019 г., по 4 фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 5 000,01 лв. за данъчен период м.12.2019 г., по 23 фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 34 687,54 лв. за данъчни периоди м.07.2018г., м. 10.2018 г., м.12.2018 г., м.02.2019 г. и м.04.2019 г., както и относно непризнат данъчен кредит в размер на 211,28 лв. на основание чл. 68 от ЗДДС, във връзка с чл. 71, т. 1 ЗДДС /двойно отразени фактури/, ведно със съответните лихви за забава, относно начислени лихви в размер на 2 381,18 лв. за извършена корекция от дружеството на неправомерно ползван данъчен кредит за данъчни периоди м.10.2017 г. и м.12.2017 г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], както и относно начислени лихви в размер на 36,95 лв. за невнесен в срок и внесен със закъснение ДДС за периодите м.03.2019 г. и м.06.2019 г., ведно с лихви за забава общо в размер на 22856.89 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: