

РЕШЕНИЕ

№ 110

гр. София, 09.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 23.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Мария Малинова, като разгледа дело номер **8609** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на „Сила Груп Строй“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление:гр.С., [улица], представлявано от Й. Г. К.–Управител, срещу Ревизионен акт №Р-22220421005543-091-001/12.05.2022г., издаден от Н. К. Ж., орган възложил ревизията и В. К. Духова–К.–ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение №1247 от 08.08.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с които са установени задължения на жалбоподателя за ДДС, вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.06.2021г., м.07.2021г., м.09.2021г. и м.10.2021г. в размер на 68377,53лв. и лихва в размер на 4823,76лева по фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД,[ЕИК] и „Ин Билд Холд“ ЕООД,[ЕИК].
В жалбата се релевират подробни доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, поради постановяването му при съществени нарушения на административно производствените правила и в противоречие с материалноправните разпоредби. РА бил постановен при особено съществени нарушения на процесуалните правила и принципи относно осигуряване и гарантиране на правото на защита в данъчния процес, на служебното начало и обективност при извършване на ревизията, всестранност и пълнота на доказателствата, обосновааност на актовете, връчване на съобщенията. Нарушени били чл.3, ал.2, чл.5, чл.6, ал.3, чл.37, ал.1. чл.32 и чл.120

ДОПК. Оспорват се изводите на приходните органи за липса на реални доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от доставчиците „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД. Сочи се, че в хода на ревизионното производство били представени доказателства, установяващи извършването на доставките-фактури, двустранно подписани протоколи за приемане на стоките/услугите, договори за наемане на работници счетоводно отчитане на доставките. Твърди се, че всички доставчици по оспорените сделки са включили фактурите в дневниците си за продажбите по ЗДС. Всички спорни доставки били използвани в последващи доставки, които не са оспорени от приходните органи. Излага се теза, че от доставчиците „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД е простиран единствено труд, като материалите за извършените СМР са предоставени от жалбоподателя „Сила Груп Строй“ ЕООД. Органите по приходите, действали формално и субективно при събиране и анализ на доказателствата. РА не бил подкрепен с доказателства, събрани по реда на ДОПК, т.к. протоколите за насрещните проверки на доставчиците по непризнатите доставки са с дати след срока за приключване срока на ревизията. Освен това се навеждат доводи за допуснато съществено процесуално нарушение, тъй като обжалваният РА бил издаден след срока по чл.117. ал.1 от ДОПК- 22.04.2022г. Неправилно и без основание бил даден превес на факта, че на доставчика „Трейд Консулт България“ ЕООД е бил съставен РА №Р-22221021000687-091-001/01.12.2020г. касаещ друг, предходен ревизиран период 07.2020г.-12.2020г. „Сила Груп Строй“ ЕООД не можело да отговаря за действия или бездействия на доставчик, както и не можело да бъде санкционирано поради факта, че негов доставчик имал неплатени задължения към фиска. Неправилно като основание за отказа било посочено, че липсвало одобрение на възложителите по договори по ЗОП на използваните от дружеството подизпълнители. Непредставянето от доставчиците на доказателства за тяхната кадрова и ресурсна обезпеченост, не можело да влоши положението на ревизираното лице. Твърди се, че отказът да се признае право на данъчен кредит по спорните фактури бил основан единствено на обстоятелства, които били извън правната сфера на ревизираното дружество, и възникването на това право било предпоставено от действията или бездействията на лица, за които дружеството не можело да носи отговорност. В тази насока се позовава на практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/. Няма твърдения в РД и РА, както и доказателства, че жалбоподателя участва, или е свързан с извършване на данъчна измама. Отправя се искане за отмяна на ревизионния акт в обжалваната част. В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, не се явява и не изпраща представител.

Ответникът по жалбата-директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, редовно призован, не се явява, не изпраща представител. С молба от 23.11.2022г. представя писмени доказателства. По съществуването на правния спор моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, представлява се от прокурор М., която счита жалбата за неоснователна и моли да бъде оставена без уважение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните и в рамките на задължителната проверка по чл.160 от ДОПК, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/

№Р-22220421005543-020-001 от 01.10.2021г. Заповедта е връчена по реда на чл.29, ал.4, във връзка с чл.30, ал.6 от ДОПК на обявения от дружеството електронен адрес: [\[електронна поща\]](#) на 08.10.2021г. Определеният предметен обхват на ревизията съгласно ЗВР и ЗИЗВР е установяване на задължения за ДДС за периода от 01.04.2021г. до 30.06.2021 година. Сроктът на ревизията е продължен до 08.03.2022г. със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22220421005543-020-002/10.01.2022г., а със ЗИЗВР №Р-22220421005543-020-003 от 02.02.2022г. към обхвата на ревизията е включено и определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за периодите м.07.2021г., м.08.2021г., м.09.2021г. и м.10.2021г. Цитираните заповеди са издадени от Н. К. Ж., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл.10, ал.9 от Закона за Националната агенция за приходите НАП /ЗНАП/ със Заповед №ЗЦУ-1659/05.05.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед ЖЗ-ЦУ-3000/30.09.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП С.. Определеният предметен обхват на ревизията съгласно ЗВР и ЗИЗВР е установяване на задължения за ДДС за периода от 01.04.2021г. до 31.10.2021 година. За резултатите от ревизията е изготвен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220421005543-092-001/24.03.2022г., връчен на жалбоподателя по електронен път на 11.04.2022г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК.

Ревизионното производство е приключило с РА №Р-22220421005543-091-001/12.05.2022г., издаден от Н. К. Ж. - орган, възложил ревизията и В. К. Духова- К. - ръководител на ревизията, с който в тежест на „Сила Груп Строй“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] са установени допълнителни задължения за ДДС по ЗДДС поради отказ да му бъде признато право на приспадане на данъчен кредит по 8-/осем/бр. фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД, в периода м.06.2021г. и м.07.2021г. и по 5-/пет/бр. фактури, издадени от „Ин Билд Холд“ ЕООД, в периода м.09.2021г. и м.10.2021г., общо в размер на 68377,53лв. главница и лихва в размер на 4823,76лева.

РА е оспорен по административен ред пред Директора на Дирекция ОДОП В. при ЦУ на НАП, който с Решение №1247 от 08.08.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите е потвърдил акта в оспорената част за задълженията по фактурите, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД.

Предмет на разглеждане в настоящото производство е потвърдената част от РА №Р-22220421005543-091-001/12.05.2022г.

В хода на проведеното ревизионно производство са направени следните, относими към предмета на делото, фактически констатации:

За ревизирия период е установено, че „Сила Груп Строй“ ЕООД е доставчик по Договор за доставка на предпазна полиамидна мрежа, стоманено въже и крепежи за монтаж от 30.03.2021г., сключен с „Автомагистрали“ ЕООД,[ЕИК] и е изпълнител по Договор от 18.01.2021г. за извършване на СМР на обект „Изграждане на физкултурен салон към училище „Св. Св. К. и М.“ в [населено място] с възложител Д. „Градско Строителство”, [ЕИК].

Установено е, че жалбоподателят е наемодател по Договор за наем на машини /автовануване, агрегат, лекотоварен автомобил и автокран/ от 30.03.2021г., сключен с

„Автомагистрали“ ЕООД и по Договор за наем на механизация от 08.03.2021г., сключен с „Пътинженерингстрой-Т“ ЕАД,[ЕИК] и по Договор за наем на техника и екипи от 14.09.2021г., сключен с „Гбс Инфраструктурно Строителство“ АД,[ЕИК]. Същият е разполагал с назначени на трудови договори технически сътрудник, ръководител здравословни и безопасни условия на труд, инженер пътно строителство, кофражисти, арматуристи и работници в строителството.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД, който по силата на чл.120, ал.2 от ДОПК, се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти от значение за данъчното облагане на ревизирания субект, са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. Изискани са за проверка първични счетоводни документи, счетоводни регистри, платежни и търговски документи, оборотни ведомости, главни книги, както и съпътстващи доставките от „Ин Билд Холд“ ЕООД и „Трейд Консулт България“ ЕООД документи: /договори, приемо-предавателни протоколи, документи за плащане, всички други налични документи във връзка с доставките/. Представените от жалбоподателя документи и писмени обяснения са описани и коментирани в РД.

На основание чл.45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на посочените по-горе преки доставчици на жалбоподателя „Ин Билд Холд“ ЕООД и „Трейд Консулт България“ ЕООД и на предходните доставчици „Индъстри Трейдинг“ ЕООД,[ЕИК] и „КГВ Транс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Резултатите от проверките са описани в РД.

С Протокол №Р-22220421005543-П.-001/08.03.2022г. са присъединени като доказателства РА №Р-22221021000687-091-001/01.12.2020г., издаден на „Трейд Консулт България“ ЕООД, ведно с РД и приложените към него доказателства.

Относно фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД в хода на ревизията е установено е, че през м.06.2021г. и м.07.2021г. жалбоподателят „Сила Груп Строй“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 35333,33лв. по 8бр. фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД. Фактурите са с предмет на доставка СМР, съгласно приемо-предавателен протокол и договор. Според предоставена от жалбоподателя справка, „Трейд Консулт България“ ЕООД е подизпълнител на СМР на обект Автомагистрала „Х.“. Представен е сключен договор на 08.03.2021г., съгласно който „Сила Груп Строй“ ЕООД е наемодател и предоставя на наемателя „Пътинженерингстрой-Т“ ЕАД екипи и механизация към тях, за доставка и направа на всички видове работи, описани в Приложение №1 на обект: Изготвяне на технически проект и строителство /инженеринг/ на обект АМ „Х.“ в участък от км, 310+940 до км. 327+260. С договора е определена наемна цена приблизително 423 000,00лв. без вкл. ДДС. В Приложение №1 към договора са описани доставка и монтаж на мрежа за ограда тип Б, на оградна мрежа с къолн, единични и двойни врати при оградна мрежа.

При насрещната проверка, в отговор на връчено на упълномощено лице ИПДПОЗЛ №П-22221021172608-040-001/12.10.2021г., от „Трейд Консулт България“ ЕООД са представени копия на процесните фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи и сключени между страните договори за наем на техника и за строително-монтажни дейности. Не са представени доказателства за извършени плащания по спорните фактури. За доказване на техническата и кадрова обезпеченост от „Трейд Консулт България“ ЕООД са представени договор за сътрудничество и

съвместна дейност от 10.05.2021г., сключен с „Индъстри Трейдинг“ ЕООД като изпълнител и договор за наем на техника от 17.09.2020г., сключен с наемодателя „КГВ Транс“ ЕООД. Приложени са издадена от „Индъстри Трейдинг“ ЕООД фактура №[ЕГН]/01.09.2021г., с предмет-наем персонал и издадени от „КГВ Транс“ ЕООД фактура №[ЕГН]/17.07.2020г. с предмет-услуги по договор и фактура №[ЕГН]/30.11.2020г. с предмет техника под наем за м.09.2020г.

С договор от 05.05.2021г., на изпълнителя „Трейд Консулт България“ ЕООД е възложено да постави предпазна полиамидна мрежа, със собствени сили и средства, на обект Автомагистрала „Т.“, като в чл.3, ал.2 от договора е уговорено, че стойността на реално възложените СМР включва цената на вложените материали, извършените работи и разходите за труд, механизация, складиране и други подобни, както и печалбата на изпълнителя. Съгласно сключени на 17.05.2021г. и на 25.05.2021г. договори за наем на техника между „Трейд Консулт България“ ЕООД като наемодател и „Сила Груп Строй“ ЕООД като наемател, на жалбоподателя е предоставено под наем строително оборудване и/или механизация, която видно от приложените към фактурите приемо-предавателни протоколи представлява автокран и агрегат SC10000E.

На посочените предходни доставчици на работна сила „Индъстри Трейдинг“ ЕООД и на строителна техника „КГВ Транс“ ЕООД, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки, при които е установено съгласно обяснение дадено от управителя на „Индъстри Трейдинг“ ЕООД, че между дружествата е сключен договор за сътрудничество и съвместна дейност, съгласно който на „Трейд Консулт България“ ЕООД се предоставят работници от „Индъстри Трейдинг“ ЕООД, във връзка с изпълнение на договорени строително-ремонтни дейности към трети лица-негови клиенти. Писмено е заявено, че не са фиксирани срокове, не са извършени плащания и не са издавани фактури във връзка с договора. По данни от информационната система на НАП е установено, че през периода от м.04.2021г. до м.06.2021г. в „Индъстри Трейдинг“ ЕООД са назначени по трудови договори 12 строителни работника, 11 от които са чужди граждани. Дружеството не е внасяло декларираните задължения за осигурителни вноски и данък върху дохода.

При насрещната проверка на „КГВ Транс“ ЕООД писмено е обяснено, че дружеството извършва услуги със строителна механизация, изкопни дейности, извозване на земни маси и отпадъци, снегочистване и др. Разполага със собствена техника и квалифициран персонал.

Представен е сключен на 17.09.2020г. договор за наем на техника, съгласно който на наемателя „Трейд Консулт България“ ЕООД е предоставено под наем собствена на наемодателя „КГВ Транс“ ЕООД строителна механизация - Два верижни багера и вибрационен ваяк. Посочени са и обектите, на който са извършени услугите, а именно: язовир Л., находящ се в землището на [населено място], [община]; река Искър, Дясна берма в участък в землището на Столична община; отводнителен колектор в землището на [населено място] и [населено място]; физкултурен салон, находящ се в [община].

Представени са издадени на „Трейд Консулт България“ ЕООД фактури през м.07.2020г. и м.11.2020г., като е заявено, че по тях не е извършено плащане. Приложени са още оборотни ведомости за периода от м.01.2020г. до м.12.2020г., извлечение от счетоводни сметки 411 „Клиенти, 4532 „Начислен ДДС на продажбите“, 604 „Разходи за заплати, 605 „Разходи за осигуровки“ и 703 „Приходи

от продажба на услуги“. Посочени са лицата, извършили услугите с механизация и са представени сключени с тях трудови договори.

Относно фактури, издадени от „Ин Билд Холд“ ЕООД е представен сключен на 15.09.2021г. договор за наем на техника между „Ин Билд Холд“ ЕООД-наемодател и „Сила Груп Строй“ ЕООД-наемател, съгласно който, на жалбоподателя е предоставено под наем строително оборудване и/или механизация, която видно от приложенията към фактурите приемо-предавателни протоколи представлява автокран и агрегат SC 10000E. Представен е договор от 16.09.2021г. съгласно който на изпълнителя „Ин Билд Холд“ ЕООД е възложено да постави предпазна мрежа за птици, със собствени сили и материали на възложителя, на обект Автомагистрала „С.“ Л. ЗЛ „Б.-К.“. В чл.3, ал.2 от договора е уговорено, че стойността на реално възложените СМР включва цената на вложените материали, извършените работи и разходите за труд, механизация, складиране и други подобни, както и печалбата на изпълнителя.

Ревизиращите органи са посочили, че представените договори, сключени с преките доставчици са еднотипни, в същите няма договорено заплащане, както и еднотипни са и представените приемо-предавателни протоколи. От ревизираното дружество не са представени документи и писмени обяснения как е осъществен контакта с доставчиците, как е проучена тяхната надеждност, с какви транспортни средства са превозени работниците до обектите. Липсват документи за плащане по спорните доставки и не е доказана собствеността на отдаваната под наем техника. Не са представени съгласувателни документи с основния възложител, във връзка с ползването на подизпълнители, както и друга строителна документация. Доставчиците не са представили документи за отчетени разходи, които са нужни за изпълнението на фактурираните услуги.

С оглед на гореустановените обстоятелства, ревизиращите органи са направили извод, че не са осъществени реални доставки на услуги по издадените от „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД, поради което за ревизираното дружество не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

На основание чл.68, ал.1. т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.9 и чл.70, ал.5 от ЗДДС на „Сила Груп Строй“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] е отказано право на приспадане на данъчен кредит, главница в общ размер на 68 377,53лв., по 13броя фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД за данъчни периоди м.06.2021г., м.07.2021г., м.09.2021г. и м.10.2021г.

При така установената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

Жалбата е подадена от легитимирано лице, в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред и пред надлежния съд, поради което е процесуално допустима.

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок.

Оспореният по съдебен ред ревизионен акт е издаден от компетентни органи, възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията в съответствие с

чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

Относно направеното възражение за допуснато съществено процесуално нарушение на административно производствените правила и несъответствие на обжалваният РА, с чл.119, ал.2 от ДОПК, който бил издаден след срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, датата 22.04.2022г. съдът намира следното:

Правилата, свързани с издаването на ревизионния акт са регламентирани в Глава петнадесета "Данъчно-осигурителен контрол", Раздел II "Установяване" на ДОПК, като съдът не констатира да са допуснати нарушения, които могат да бъдат определени като съществени, водещи до ограничаване правото на защита на жалбоподателя и които да бъдат от такова естество, че да предпоставят отмяна на акта, респективно прогласяване на неговата нищожност.

Въпреки това, съдът за пълнота следва да посочи, че при осъществяване на служебна проверка относно законосъобразността на издадения административен акт, установи липса на прецизност в процесуално отношение, тъй като срокът на ревизията първоначално е определен на 3 / три/ месеца от датата на връчване, а съобразно приложената административна преписка срокът на извършване на ревизията е до 08.03.2022година.

По смисъла на чл.117, ал.1 от ДОПК след изтичане на този срок и не по-късно от 14 дни следва да бъде съставен ревизионен доклад. Същият е съставен на 24.03.2022г., **а не в рамките на 14-дневния срок, т.е. съставянето на ревизионният доклад е просрочено.**

Разпоредбата на чл.119, ал. 2 от ДОПК предвижда, ревизионният акт да бъде издаден в 14-дневен срок от подаване на възражението по чл. 117, ал. 5 от ДОПК или от изтичане на срока за подаване на същото.

Видно от приложената преписка, ревизионният доклад е бил съобщен на ревизираното лице на 11.04.2022 година по електронен път. Това означава, че срокът, в който ревизираното лице е можело да депозира своите възражения срещу констатациите обективирани в ревизионния доклад е до 25.04.2022 година, от която дата започва да тече и 14-дневният срок по чл.119, ал. 2 от ДОПК за издаване на ревизионния акт.

Последният е издаден на 12.05.2022година, което означава, че е издаден извън законоустановения за това срок.

Съдът счита, че цитираните нарушения не са от категорията на особено съществените, които да водят до нищожност или отмяна на ревизионния акт, тъй като сроковете за извършване на ревизията и за издаване на ревизионен доклад са инстуктивни, а не преклузивни.

Следва да подчертае, че установените срокове по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК се отразяват единствено на годността на събраните след изтичането им доказателства /в този смисъл е и константната съдебна практика на Върховния административен съд обективирана в Решение № 9636 от 27.09.2021 година по АД № 2684/2021 година на ВАС, Решение № 2331 от 04.03.2015 година по АД № 5003/2014 на ВАС, Решение №17478 от 19.12.2019 по АД № 7496/2019 на ВАС/.

При извършена проверка на доказателствата по делото съдът не констатира

такива да са били събрани след крайния срок за извършване на ревизията / Последните протоколи за извършени насрещни проверки, с които са приобщени доказателства послужили като основание за издаване на процесния РА, са изготвени на 08.03.2022г – последния ден от срока за приключване на ревизията/

С оглед на изложеното, съдът приема, че в хода на ревизията не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да обосноват невалидност на ревизионния акт по смисъла на чл. 146, т. 3 от АПК.

Обжалваният ревизионен акт, чиято неразделна част е РД, е издаден в изискуемата от закона писмена форма и съдържа всички необходими реквизити съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която установените публични задължения са конкретизирани по основание, по размер, по период и по субект. В него са обективирани както фактическите основания на органите по приходите във връзка с установените данъчни задължения на ревизираното лице, така и правните основания за издаване на акта. Подробни констатации във връзка с доставките се съдържат, както в самия акт, така и в РД, който е неразделна част от РА, съгласно чл.120, ал.2, изречение първо от ДОПК. В контекста на изложеното съдът приема атакувания по съдебен ред РА за съответстващ на законовите изисквания за форма на административен акт.

В жалбата бланкетно се твърди, че в хода на ревизионното производство са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, без да се навеждат конкретни доводи в тази насока. При извършената от съда служебна проверка такива не се установяват. Ревизиращите органи са осъществили редица процесуални действия, подробно описани в РД, и са събрали допустими, необходими и относими доказателства, с цел обективното установяване на фактите и обстоятелствата от значение за случая, т.е. проявили са активност при събирането и анализа на представените доказателства, в съответствие с принципите на служебно начало /чл. 5 от ДОПК/, обективност /чл. 3 от ДОПК/ и добросъвестност /чл. 6, ал. 1 от ДОПК/ в административния и в частност в данъчния ревизионен процес.

При преценка относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Безспорно установено в настоящия случай е, че предмет на процесните фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД, са доставки на различни услуги.

Не се спори също така, че фактурите отговарят на всички изисквания от формална страна за тяхната валидност, както и че са отразени в счетоводството на ревизираното лице.

Основният спорен въпрос между страните е налице ли са реално осъществени доставки на услуги по издадените от „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД фактури, които да послужат като основание за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от страна на „Сила Груп Строй“ ЕООД [населено място].

За разрешаване на така повдигнатия правен спор, съдът съобрази следното:

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която

регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл.69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл.71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите, посочени в т.1 - 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъкът в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка.

В случая правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС, във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства относно реалното осъществяване на доставките. Съгласно цитираната разпоредба не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл. 154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. Именно ревизирианият данъчен субект твърди и цели за себе си изгодни правни последици /упражняване на право на приспадане на данъчен кредит/, поради което предвид общия правен принцип, негова е тежестта и задължението да представи доказателства за осъщественото изпълнение на конкретните доставки, включително и в съдебното производство, в което съдът се произнася по съществуването на спора /аргумент от чл. 160, ал.1 от ДОПК/.

Реалността на доставките по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит, е призната от трайната практика на СЕС като необходимо условие за възникване на претендираното право. Така например в Решение от 18 юли 2013 година по дело С-78/12, "Е. -К" ЕООД, т. 1 от

диспозитива, СЕС е посочил, че "Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието "доставка на стоки" по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки."

Осъществяването на доставката, изразяващо се в прехвърлянето от доставчика на получателя на правото последният да се разпорежда физически със стоката, е фактически въпрос, който изисква цялостна преценка на всички доказателства, които пряко и/или косвено свидетелстват за осъществяването на доставката. Само действително осъществената доставка може да породви изискуемост на данъка, съответно право на приспадане, в който случай и при изпълнение на останалите материалноправни и процесуалноправни изисквания, правото на приспадане по принцип не може да бъде ограничавано - в този смисъл е практиката на СЕС, изразена в Решение от 13 февруари 2014 година по дело C-18/13, "М.п." ЕООД, точки 23 и 25.

Доказателствата и доказателствените средства за установяване на реалност на доставката следва да са относими към конкретния положителен факт - доставка, и теоретично се разпределят в две групи - установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката /материална, кадрова, техническа обезпеченост/ и индивидуализация на родово определените вещи - предмет на доставката /транспортиране и съхранение, приемо-предаване, индивидуализиране, последващо реализиране или влагане в осъществяваната дейност и др. подобни/, респ. извършване на фактурираните услуги.

От събраните по делото доказателства не може да се направи обоснован извод, че доставчиците „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД са извършили услугите, предмет на фактурите, издадени на жалбоподателя.

Представените към фактурите протоколи за установяване и приемане на видовете доставки и СМР по своята същност представляват частни свидетелстващи документи, които не притежават обвързваща съда материална доказателствена сила, а следва да бъдат преценявани съвкупно с останалия, събран по делото доказателствен материал, и във връзка с установените факти.

За разлика от гражданскоправния аспект на сделката, за целите на доказването в данъчното право, и в частност за установяване действителното осъществяване на фактурирани доставки, респ. за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, е необходимо, освен наличието на обективирани волеизявления на страните в писмен вид, и фактическото изпълнение на уговореното-реализация на фактурираните видове услуги и то от посочените във фактурите издатели.

В този смисъл е както трайно установената практика на ВАС, така и практиката на СЕС по тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка

върху добавената стойност.

Предвид предмета на фактурите / СМР съгласно приемо-предавателен протокол и услуги съгласно договор/ от съществено значение за реалността на доставките е установяването на обстоятелството дали преките доставчици са разполагали с достатъчен персонал и техническа обезпеченост за реализирането на конкретните дейности. В случая не са налице доказателства относно заплатени възнаграждения за труд и осчетоводяване на разходи за труд /работни заплати, плащания по граждански договори и т.н./ от преките доставчици.

Няма данни за изплатени от дружеството възнаграждения по извънтрудови правоотношения, подлежащи на деклариране по чл. 73 от ЗДДФЛ, както и липсват данни за подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

Не са ангажирани доказателства за това колко лица са били необходими за извършването на конкретните услуги и каква квалификация е била необходима за извършването на същите, както и за какъв период от време.

Във връзка с това не е представен списък кои лица са били на обектите и са извършили процесните услуги.

Не са представени дневни актове или други подобни за конкретна работа, извършена от конкретно лице, на конкретна дата.

Не са представени книги за инструктаж, от които да е видно кой и кога е бил на съответния обект, нито списъци, както и доказателства с кои и колко работници и за какъв период от време са извършвани услугите.

Липсват данни за командироването на работници на обектите на „Автомагистрала „Х.“, Автомагистрала „Т.“ или Автомагистрала „С.“, предвид обстоятелството, че жалбоподателят и предходните му доставчици са със седалище и адрес на управление в [населено място].

В подкрепа на извода за липса на действително осъществени доставки на услуги по процесните фактури, е че липсват съществени елементи в представените договори за сътрудничество и съвместна дейност, сключени между „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Индъстри Трейдинг“ ЕООД и между „Ин Билд Холд“ ЕООД и „Билдфин“ ЕООД. В тях не е описана договорената цена и не е конкретизиран обекта, на който ще работят служителите на изпълнителите по договорите. В издадената през м.09.2021г. фактура от „Индъстри Трейдинг“ ЕООД е вписан предмет „наем персонал“, а в издадената от „Билдфин“ ЕООД фактура през м.12.2021г. е вписан предмет „съгласно договор“ като те също не доказват, че служители на посочените дружества са работили през м.06.2021г. и м.07.2021г. на посочения в договора обект - Автомагистрала „Т.“, какви дейности са извършвали, с каква техника и материали.

Съдът счита за правилен извода на ревизиращият екип, че на въпросния обект, по отношение на който жалбоподателят се явява изпълнител, а спорните доставчици-подизпълнители, се извършват дейности, възложени по обществени поръчки по смисъла на Закона за обществените поръчки /ЗОП/. Със Закона за обществените поръчки /ЗОП/ са въведени множество изисквания при извършването на възложени дейности, като едното от тях е, че при използване на подизпълнители, се изисква съгласуване на този факт с възложителя и неговото одобрение, които изявления следва да бъдат

документално оформени, а документи за одобрение на подизпълнителя не са представени.

По отношение на фактурираните от „Трейд Консулт България“ ЕООД и „Ин Билд Холд“ ЕООД услуги за предоставени под наем агрегати и автокран съдът счита, че представени договори са непълни и формални и в същите липсва конкретизиране на строителното оборудване и договорената цена. Липсват доказателства за наличие на агрегати и автокран при доставчиците, включително за наемането им от „КВГ Транс“ ЕООД.

Правилен е изводът на ревизиращия екип, че не е доказано предоставянето на два верижни багера и вибрационен валеж от „КГВ Транс“ ЕООД на „Трейд Консулт България“ ЕООД. Същият извод се подкрепя и от липсата на доказателства за това как са транспортирани и до кой обекти строителните машини, както и липсата на плащане по веригата от доставки на услуги.

Съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стоката. Доколкото стоките, предмет на част от процесните фактури, са родово определени вещи /предпазна мрежа/, поради липса на особени правила относно преминаването на собствеността в търговското законодателство, са приложими общите правила на гражданското законодателство. Съгласно чл.24, изречение второ от Закона за задълженията и договорите при договори за прехвърляне на собственост върху вещь, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Следователно, без да е установено съгласието за конкретизиране на вещите или тяхното предаване, собствеността не преминава върху получателя и липсва облагаема доставка на стока по смисъла на чл. 12, ал. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. Предвид липсата на данни за наличие на предпазна мрежа при доставчиците, както и за извършени транспортни разходи за доставянето ѝ, до кой обект, както и на доказателства за плащане на доставките, не е доказана възможността на доставчика да извърши доставките. Не е доказано и наличие на кадрова обезпеченост при „Индъстри Трейдинг“ ЕООД и „Билдфин“ ЕООД за извършване на услуги от вида на фактурираните и в обема, вписан в приемо-предавателните протоколи.

Действително, както се твърди в жалбата, съгласно практиката на СЕС по принцип липсата на персонал, активи и материален ресурс не може да бъде самостоятелно основание да се откаже правото на приспадане, но е безспорно, че такова право следва да бъде признато само при положение, че е установено съществуването и предаването на стоката на получателя, съответно извършването на услугата от доставчика.

Във всички случаи обаче наличието на кадрова, материална и техническа обезпеченост за извършване на доставката има пряко отношение към нейното доказване и констатираните във връзка с това обстоятелства-липсата на данни за трудовата заетост на лица при преките доставчици, липсата на разполагаемост на доставчика с фактурираната стока, следва да бъдат съобразени от съда при преценката за настъпване на данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

При липса на категорични доказателства за реалното изпълнение на доставките на стоки и услуги, правото на ползване на данъчен кредит не е налице за получателя по фактурата.

Нито от ревизирания данъчен субект, нито от преките му доставчици, са представени доказателства за транспортиране на предпазна мрежа, агрегати и автокран до обектите на „Автомагистрала „Х.“, Автомагистрала „Т.“ или Автомагистрала „С.“, както и за чия сметка е транспортът, от кого е извършен превозът, мястото, от което са натоварени, съответно къде са разтоварени.

Освен протоколите за установяване и приемане на видовете доставки, за които се посочи, че сами по себе си не установяват прехвърлянето на собствеността върху стоките-/предпазна мрежа/, не са ангажирани доказателства във връзка с предаването на стоката, каквито биха били например складови /стокови разписки, описи, експедиционни бележки и др. подобни, от които да е видно, че фактурираните количества /предпазна мрежа/ са преминали в патримониума на ревизираното лице, както и че собствеността върху същите е прехвърлена именно от издателя на спорните фактури.

Тоест не е изпълнено основното условие за наличието на доставка на стока по чл.6, ал.1 от ЗДДС.

Както бе отбелязано, сами по себе си представените протоколи за установяване и приемане на видовете доставки и СМР, не установяват с обвързваща съда материална доказателствена сила извършването на доставките на стоки и услуги от посоченото като изпълнител лице, тъй като са частни свидетелстващи документи и тяхната доказателствена сила следва да бъде преценявана с оглед на всички събрани доказателства, включително тези, относими към доказването на обезпечеността на доставчиците за изпълнение на доставките.

В разглеждания казус, предвид посочения характер на протоколите и съобразявайки, че същите изхождат от жалбоподателя и удостоверяват изгодни за него факти, обсъдени съвкупно с останалите, събрани по делото доказателства, както и с установените факти /липса на кадрова, материална и техническа обезпеченост на преките доставчици за извършване на услугите, както и на данни за транспортиране и приемо-предаване на стоките/, съдът приема, че протоколите не доказват действителното осъществяване на спорните доставки на стоки и услуги.

Липсата на данни за реалното извършване на доставките по спорните фактури обуславя неправомерното упражняване на право на приспадане на данъчен кредит от получателя по тях, което законосъобразно е прието с издадения РА.

В случая не са представени доказателства относно дата и място на данъчно събитие. Наличието на протокол не води само по себе си до този извод. За да бъде издаден този протокол, следва действително вписаните в него услуги да са извършени от лицето, посочено в него като изпълнител. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този който

следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В случая предметът им са стоки и услуги и не са налице доказателства, че са предадени, респ. извършени.

Тези факти не се установиха по делото. В хода на ревизионното производство не са представени доказателства относно реалното осъществяване на доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по тези фактури.

Такива доказателства не се събраха и в хода на съдебното производство.

Не са представени банкови извлечения или фискални бележки за извършени плащания по фактурите, което потвърждава извода, че не се установява реалното извършване на спорните доставки. Както е известно плащанията по доставките не са законово предвидени предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, в случай че са налице достатъчно доказателства за осъществяване на доставките от посоченото като издател на фактурите лице в полза на жалбоподателя, когато плащането на данъчната основа по фактурите, заедно с данъка, може да послужи като потвърждение за реално изпълнени доставки, наред с останалите доказателства

Липсата на данни за реалното извършване на доставките по спорните фактури от посочените в тях издатели обуславя неправомерното упражняване на право на приспадане на данъчен кредит от получателя по тях.

В случая не се установи посочените във фактурите доставчици да са доставили процесните стоки и услуги. Не са ангажирани доказателства за необходимостта от ангажиране на подизпълнители за изпълнение на процесните доставки на стоки и услуги. По делото липсват информационни източници за невъзможността същите да бъдат изпълнени със собствения на жалбоподателя ресурс. Такива данни не са налице, което обстоятелство представлява допълнителен аргумент в подкрепа на достигнатия от данъчните органи извод за липса на реално осъществени доставки на услуги по процесните фактури от посочените в тях като издатели лица.

Неоснователно жалбоподателят се позовава на практика на СЕС. Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahagibben и Dþvid, постановено по казус, в който изпълнението на материалноправните изисквания за признаване на правото на приспадане - т.е. извършването на доставка, не е било спорно.

С посоченото решение СЕС е приел, че чл. 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на

доставки.

Така даденото от СЕС тълкуване, потвърдено и доразвито впоследствие в Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, Решение от 6 декември 2012 г. по дело Б., C-285/11, Решение от 18 юни 2013 година по дело "Е. К" ЕООД, C-72/12 и Решение от 13 февруари 2014 г. по дело "М.п. " ЕООД, C-18/13, като следва досегашната практика на СЕС за това, че правото на приспадане на ДДС може да бъде претендирано и предоставено единствено и само от добросъвестните участници по веригата доставки.

Всички съображения на СЕС относно предоставянето от страна на органите по приходите на обективни данни, че лицето, претендиращо право на приспадане, е знаело или е следвало да знае, че сделката, по която претендира право на приспадане, е била опорочена с измама, касаят хипотеза, при която реалното съществуване и предаване на стоките/извършването на услугите е доказано, какъвто настоящият случай не е.

Добросъвестността във всички случаи предполага знанието у получателя, че стоката реално е преминала на негово разпореждане, съответно, че услугата е извършена от издателя на фактурата, а при събраните в хода на ревизията и на съдебното производство доказателства, в т.ч. наличието на данни, че жалбоподателят е имал възможността сам да изпълни фактурираните услуги - това не изглежда да е така.

При наличие в настоящия казус на оспорване от страна на приходната администрация на реалното извършване на услугите по процесните фактури ревизираният данъчен субект следва да докаже при условията на пълно и главно доказване действителното получаване на стоките, което не е сторено, с оглед липсата на безспорни доказателства за извършване на спорните доставки на стоки и услуги.

П. е прилагането на правилата на доказателствената тежест, изразени в обвързаността на съда да приеме за несъществуващи правните последици на юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не проведе главно пълно доказване.

Предвид изложените съображения, съдът намира, че РА, в оспорената част, е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните по делото доказателства, поради което жалбата следва изцяло да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на правния спор, предвид своевременното направеното искане и осъществяването на защита, в полза на ответната страна, на основание чл. 161, ал.1, изречение второ и изречение трето от ДОПК, следва да бъдат присъдени разноски за юрисконсултско възнаграждение, определени съобразно чл. 8, ал. 1, връзка с чл.7, ал.2, т. 4 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. в приложимата редакция на разпоредбата към датата на образуване на производството и преди изменението с ДВ бр. 88 от 04.11.2022 г. от 04.11.2022 г./ за минималните размери на адвокатските възнаграждения върху обжалвания материален интерес /73201,29лева/ в размер на 2726 лева.

Воден от гореизложеното и на основание 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Сила Груп Строй“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Й. Г. К.–Управител, срещу Ревизионен акт №Р-22220421005543-091-001/12.05.2022г., издаден от Н. К. Ж., орган възложил ревизията и В. К. Духова–К.–ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение №1247 от 08.08.2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с която са установени задължения на жалбоподателя за ДДС за данъчни периоди м.06.2021г., м.07.2021г., м.09.2021г. и м.10.2021г. в размер на 68 377,53лева и лихва в размер на 4823,76лева по фактури, издадени от „Трейд Консулт България“ ЕООД,[ЕИК] и „Ин Билд Холд“ ЕООД,[ЕИК].

ОСЪЖДА „Сила Груп Строй“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Й. Г. К.–Управител, да заплати в полза на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика С. при Централно управление на Национална агенция за приходите сумата от 2726 лева /две хиляди седемстотин двадесет и шест лева /, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните пред Върховен административен съд на Република България.

СЪДИЯ: