

РЕШЕНИЕ

№ 1653

гр. София, 16.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 24.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **10559** по описа за **2020** 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 „М. 2015” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22220419002461-091-001/17.03.2020 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., в частта, изменена и потвърдена с решение № 1414 от 14.09.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 104 551 лв. главница и лихви в размер на 14 335,10 лв., общо в размер на 114 886.10 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Счита, че ревизорите не са направили адекватен анализ на представените доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП) и др., както и доказателства за плащане по банков път, надлежно осчетоводени от двете страни по доставките. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Сочи противоречие с практиката на Върховния административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (СЕС), вкл. относно обстоятелствата, че доставчиците е разполагал с техническа и кадрова обезпеченост. Счита, че отговаря на всички законови

изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК), а изтъкнатите от приходните органи обстоятелства като доказателства за предаване на резултата от услугите, данни, на кой обект са изпълнени, са ирелевантни. Излага доводи, че не следва да понася негативни последици от поведение на доставчиците си, което не може да контролира, като публикуване на ГФО, ГДД по чл.92 ЗКПО, справки по чл.73 ЗДДФЛ и непредставяне на документи при насрещните проверки. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. М.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава мотивирано становище за неоснователност на 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-22220419002461-020-001 от 12.04.2019 г., издадена от М. С. Х. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите В. И. С. (ръководител на ревизията) и В. Д. Р. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2017 г. до 28.02.2019 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 07.05.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 07.08.2019 г. Със ЗИД на ЗВР срокът на ревизията е удължен с два месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 07.10.2019 г. Заповедите 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.11 на представена от ответника заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на М. С. Х. 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 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.208-220 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- 22220419002461 от 30.12.2019 г., връчен по електронен път на 07.01.2020 г. От дружеството не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220419002461-091-01 от 17.03.2020 г., издаден от М. С. Х. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите В. И. С. (ръководител на ревизията). Определени са задължения за довносяне за ревизираните периоди по реда на ЗДДС в размер на 593 110.67 лв. и лихви в размер на 81 487.60 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на ДК на основание чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1, чл.69, ал.1, т.1 и чл.70, ал.5 ЗДДС.

От извършения анализ на представените документи, както от ревизираното лице документи, така и от неговите клиенти е установено, че [фирма] е изпълнител на СМР, избран след проведени търгове по Закона за обществените поръчки /ЗОП/. Дейностите, които са извършени от ревизираното лице са свързани с ремонтване на водоеми и водохранилища за питейна вода на ВИК Е. - П., М. и В.. За всяка извършена услуга от жалбоподателя са представени, сключени договори, в които ясно са определени задълженията на страните. Приложени са и фактури и платежни документи.

В хода на производството е установено, че дружеството, в качеството си на получател по смисъла на чл. 11, ал. 2 от ЗДДС, е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени посочените по-горе доставчици: [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „К. ФИЛМ ПРОДАКШЪН“ Е., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] /МХГП Е./, ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В резултат на анализ на документите, направените справки в информационната система на НАП, информацията, съдържаща се в протоколите за извършени насрещни проверки, приложените към тях доказателства и представените от ревизираното лице доказателства е установено, че от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени доказателства, тъй като в хода на насрещните проверки ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК.

След извършени справки в информационната система на НАП е установено, че повечето от доставчиците нямат назначени работници или такива със съответните умения и квалификация за извършване на фактурираните услуги. [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са имали назначени лица по трудови правоотношения, а назначените по трудов договор лица в [фирма] и в [фирма] са на длъжности, които не съответстват на услугите на фактурирани на ревизираното лице. В допълнение на това, е извършен анализ на дневниците за покупки на спорните доставчици относно извършени доставки от техните преките доставчици и техните предходни доставчици, като е установено, че същите не са декларирали продажби към проверяваните лица. В хода на ревизията е установено, че към доставчиците липсва извършено плащане по издадените фактури предвид дебитното салдо по сметка Доставчици и липса на документи, доказващи извършените плащания.

Органите по приходите са установили, че по фактурите, издадени от [фирма], ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер 46 130,00 лв. за данъчни периоди м. 01.2018 г. и м. 06.2018 г. Предмет на фактурите е доставка на кофраж. От ревизираното дружество били представени само копия от издадените от спорния доставчик фактури и счетоводен регистър на сметка 206 „Инвентар“. Не били представени доказателства за извършени плащания по фактурите, липсвали приемо-предавателни протоколи, както и информация за обекта, за който са предназначени. Не били представени транспортни документи, данни за мястото на съхранение от доставчика с оглед обстоятелството, че не били установени данни същият да разполага с наети складове.

Органите по приходите са констатирани, че ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 61,00 лв., за данъчни периоди м. 12.2018 г. и м. 02.2019 г. Установено е, че фактурите са издадени от доставчика в период, през който същият не е бил регистриран по ЗДДС, тъй като е дерегистриран от 20.12.2016 г.

По отношение на доставчика [фирма] приходните органи са установили, че

ревизираното лице е ползвало ДК общо в размер на 58 360,00 лв. за м. 02.2019 г. За да откажат данъчното предимство са съобразили, че както от доставчика, така и от жалбоподателя, са представени единствено копия от издадените фактури и договор. Съгласно представения договор, доставчикът е приел да извърши захранване с електрически генератор на ВИК обекти, като е договорена обща цена в размер на 350 160.00 лв. Приели са, че в договора липсват данни за обекта, на който ще бъде извършена услугата, както и в какво се изразява извършената услуга, кога и на кой обект е извършена, и участвалите лица. Не били представени и протоколи за предаване на резултата от извършената услуга. От представляващия на доставчика е посочено, че услугата е извършена от самия него, но не били приложени доказателства за притежавана от него квалификация, предвид характера на извършената услуга, която изисквала специални зна При така описаната фактическа обстановка органите по приходите са установили, че събраните и представени в хода на ревизията доказателства, не са достатъчни да се направи извод, че издателите на процесните фактури притежават възможност за извършване на доставки.

Според органите по приходите е налице формалното участие на тези доставчици в стопанския оборот и то се изразява само и единствено в издаване на първични счетоводни документи. В тази връзка е прието, че фактурите отразяват фиктивни доставки, без те да са реално извършени доставки. Подчертано е, че ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба, а съгласно Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11, [фирма], т. 36, ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона.

Предвид горното е прието, че по отношение на отразеният ДДС във фактурите, издадени от посочените доставчици не са налице предпоставките, визирани в разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 594 796,08 лв. по фактури, издадени от спорните доставчици.

С РА за данъчен период м. 04.2018 г., не са констатирани, различия от декларираните данни от дружество, но са определени и лихви в размер на 186,76 лв. по отношение на извършени от ревизираното дружество корекции по неправилно отразени фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] през данъчен период м. 04.2018 г. Корекцията е извършена от жалбоподателя през м. 05.2018 г., поради което са определени лихви за периода от 14.05.2018 г. до 13.06.2018 г.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-4905 от 09.06.2020 г., допълнена с жалба от 24.06.2020 г. с приложени доказателства. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 15.08.2020 г. В този срок е подписано споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, с което срокът за произнасяне е продължен с един месец – до 15.09.2020 г.

В този срок е постановено Решение № 1414 от 14.09.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА частично е отменен относно доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и Т. Т.“ Е., ЕИК[ЕИК]. С останалата част РА е изменен и потвърден, в която част е предмет на съдебно оспорване по смисъла на чл.156, ал.3 ДОПК.

Решение № 1414 от 14.09.2020 г. на ДОДОП С. е връчено на 18.09.2020 г. Жалбата вх.№ 53-04-743 от 24.09.2020 г., по която е образувано настоящето съдебно

производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

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 услуги по 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 R. 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.

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.

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и простирането на резултата от получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. За да бъде една услуга фактически осъществена, същото изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влагане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга. Именно в тази връзка, като косвено указание за наличие на реална икономическа дейност, а не като елемент от фактическия състав на претендираното право на приспадане на ДК, приходните органи правилно са изследвали съвкупно с всички

обстоятелства по делото кадровия и технически потенциал на доставчиците по веригата.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че 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 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателя на фактурите.

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 и услуги. 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.

В хода на ревизията, на ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22220419002461-040-001 от 10.05.2019 г., с което са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, банкови и касови документи, за ревизираните периоди от 01.10.2017 г. до 28.02.2019 г.; заверени копия от договори и анекси, заявки и поръчки, протоколи за извършени услуги, всички приложения към тях; оборотни ведомости; платежни документи и фактури, издадени от спорните доставчици, вкл. процесните [фирма] и [фирма], с конкретно посочени номера на спорните фактури. С писмо вх.№ КПД-3149 от 30.05.2019 г. управителят на дружеството представил: декларация от А. Т., копия от фактури, придружени с хронологични регистри на счетоводни операции, договори за извършване на услугите, придружени с протоколи обр.19, описи на СМЦ, оборотни ведомости и амортизационен план за 2019 г. по сметка 206.

Според декларацията на управителя А. Т. основен предмет на дейност на дружеството е извършване на СМР – ремонт на водоеми и водонапорни кули, за което има издаден лиценз от Търговската камара на строителите. Дейността на дружеството се осъществявала със собствени сили и привлечени подизпълнители. Получените доставки касаели покупка на материали, покупка на Д., услуги с генератор и

извършени СМР.

Спорните фактури, издадени от [фирма], са с предмет: № 5026 от 01.02.2019 г. услуги по договор, количество 1, на стойност 92 500 лв. без ДДС, № 5031 от 05.02.2019 г. услуги по договор, количество 1, на стойност 87 300 лв. без ДДС, и № 5038 от 12.02.2019 г. услуги по договор, количество 1, на стойност 112 000 лв. без ДДС.

Представен е договор за услуга от 30.01.2019 г., с който жалбоподателят е възложил на доставчика извършване на услуга „захранване с електрически генератор“ срещу възнаграждение от 350 160 лв. Договорено е приемането на услугата да се оформи с двустранен приемо-предавателен протокол, какъвто не е представен в хода на ревизията.

При извършена му насрещна проверка в хода на ревизията, на 07.06.2019 г. доставчикът [фирма] представил копия от фактурите, от договор за услуга, списък на материални ценности и декларация на управителя. Според последния документ основен предмет на дейност на дружеството е захранване на ВиК обекти с ел.енергия с дизелов генератор и дизелов агрегат. Транспортирането до обектите и базирането се извършвало за сметка на дружеството със собствен транспорт. За изпълнението на тези услуги било необходимо едно лице – управителя и собственик на капитала.

Относно доставчика [фирма] към жалбата по административен ред е представена обяснителна записка от 30.12.2019 г., според която услугата към [фирма] е изпълнена с труд на управителя И. П. И.. Приложени са доказателства за материална обезпеченост - заведени Д. – дизелов генератор, дизелов агрегат, И., Мерцедес 814 Д, Фолксваген Транспортър (идентични с представените в хода на ревизията) и документи за плащане по банков път.

Според приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) основни клиенти на дружеството през ревизирия период са ВИК П., ВИК В. и ВИК М.. Приходите му са формирани от услуги по СМР на водоеми и водохранилища за питейна вода, на които същото е избрано за изпълнител след проведени търгове по реда на ЗОП. Според ССЕ, доставчикът и жалбоподателят са отразили спорните фактури в отчетните регистри по ЗДДС. Доставчикът е регистриран по ЗДДС на 21.09.2011 г. и служебно дерегистриран по инициатива на приходен орган на 05.07.2019 г. Не е публикувал ГФО за 2019 г. Вещото лице не е открило счетоводни данни на кой обект са изпълнени спорните услуги, тъй като воденото от жалбоподателя за ревизирия период счетоводство не осигурява необходимата аналитична проследимост между получените доставки и последващите такива. Тези обстоятелства не се установяват с писмени обяснения на заинтересованото лице, каквито са представени в о.с.з. на 24.02.2021г.

Съдът приема, че договорът за услуга от 30.01.2019 г. не отговаря на посочените изисквания от практиката на СЕС по дело C-151/13 Le R. d`Or, тъй като не съдържа достатъчно индивидуализиран предмет, нито от съдържанието му може да се определи как е образувана действителната равностойност на предоставената услуга в размер на 350 160 лв. Обосновано приходните органи са отбелязали, че договорът не съдържа данни за обекта, на който ще бъде изпълнена услугата. Такива не се съдържат и по делото, вкл. счетоводните отразявания на дружеството не осигуряват подобна аналитична възможност за проследяване на веригата от доставки. Същевременно, и двете страни по доставката са декларирали, че имат основен предмет на дейност, свързан със СМР. Изложеното предполага, че при появена грижа

на добър търговец, съобразно задълженията им по чл.329 ТЗ, от търговците може да се очаква да уредят правоотношенията си с изискуемите данни за техния предмет и начин на формиране на договорна цена. За сравнение, приложените към жалбата по административен ред приемо-предавателни протоколи – обр.19 относно доставчиците, за които горестоящият орган е признал реалност на доставките на услуги (напр. относно [фирма] и [фирма]), съдържат подобна индивидуализация – строителен обект, вид и количество на изпълнените СМР, единична и обща цена. Представените за доставчика [фирма] доказателства не съдържат изискуемата конкретизация, относима към вида на услугата, начина на формиране на стойността ѝ, къде ще бъде изпълнена – обстоятелства, които са лесно изпълними от търговци с основна дейност в областта на строителството. Липсата на подобна конкретизация правилно и обосновано е навела приходните органи на извод, че страните по спорните фактури са оформили правоотношенията си единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции.

Съдът не кредитира новопредставените от жалбоподателя в о.с.з. на 24.02.2021 г. доказателства, като намира същите са изготвени за целите на съдебния процес с оглед изложените от приходните органи мотиви за отказ на претендираното право на ДК.

С връченото в хода на ревизията ИПДПОЗЛ № Р-22220419002461-040-001 от 10.05.2019 г. от жалбоподателя са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, вкл. копия от договори и анекси, заявки и поръчки, протоколи за извършени услуги. Не е имало пречка за представянето им в хода на ревизията, ако са съществували към тази дата. Новопредставените протоколи с [фирма] носят датата на издаване на спорните фактури - 01.02.2019 г., 05.02.2019 г. и 12.02.2019 г., т.е. преди искането от 10.05.2019 г. Обяснението на дружеството за липса на връзка с фирмата, която е осъществявала счетоводното обслужване за ревизираните периоди, не е логично за липсата на документи, които се съставят и подписват от търговците.

Но дори да бъдат кредитирани новопредставените доказателства, съдът приема, че същите не съдържат относими към предмета на правоотношението, начина на изпълнение на конкретна строителна услуга, конкретен строителен обект и начин на формиране на значителната стойност на услугата, пряко относими към реалността на доставката на услуги. Приемо-предавателните протоколи са със съдържание, идентично на неконкретизирания предмет на договора от 30.01.2019 г. – захранване с ел.генератор, поради което също не установяват основните параметри на твърдяната доставка.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства – писмени и експертни навеждат на категоричен и несъмнен извод за липса на реално изпълнена от доставчика [фирма] строителна услуга – същата не е с конкретизиран предмет, не е посочен строителен обект, на който е изпълнена, нито е ясен начина на формиране на нейната стойност.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 С.). Различен извод не следва и от установеното счетоводно отчитане при страните по сделките, тъй като счетоводството е производно и отразяването в него на първични документи, на които не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност. По идентични съображения не може да се установи действителното основание на установените разплащанията

между търговците.

Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Дължим е извод, че жалбоподателят не е действал добросъвестно при избора на доставчик, нито с грижата на добър търговец е предприел мерки в рамките на своите възможности да проучи неговия търговски опит, надеждност и легитимност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС, както необосновано се поддържа в жалбата.

По изложените съображения оспорването в тази му част следва да бъде отхвърлено.

Спорните фактури, издадени от [фирма] са с предмет: № 0..200/25.01.2018 г. услуга-кофраж на стойност 20 000 лв. без ДДС, № 0..203/26.01.2018 г. услуга-кофраж на стойност 25 800 лв. без ДДС, и № 0..204/26.01.2018 г. услуга по договор за СМР на стойност 10 500 лв. без ДДС, № 0..205/17.01.2018 г. 95.80 кв.м. кофраж на стойност 20 000 лв. без ДДС, № 0..206/17.01.2018 г. 83.80 кв.м. кофраж на стойност 17 500 лв. без ДДС, № 0..207/23.01.2018 г. 119.70 кв.м. кофраж на стойност 25 000 лв. без ДДС, № 0..208/25.01.2018 г. 91.00 кв.м. кофраж на стойност 19 000 лв. без ДДС, № 0..315/12.06.2018 г. 389.00 кв.м. кофраж на стойност 81 200 лв. без ДДС и № 0..326/26.06.2018 г. 325.35 кв.м. кофраж на стойност 67 950 лв. без ДДС.

Прави впечатление различното оформление на фактурите на л.201-205 от тези на л.254-259, което може да бъде косвено указание за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Относно доставчика [фирма] към жалбата по административен ред е представен договор от 29.01.2018 г. за разсрочено плащане на натрупани средства по фактури № 0..200/25.01.2018 г., № 0..203/26.01.2018 г. и № 0..204/26.01.2018 г. В него е „договорено“ разсрочване на натрупаните средства по ред, начин и срокове, посочени в Специфични условия, *каквито не са представени*. С това договорът от 29.01.2018 г. не удостоверява разсрочване на плащания, тъй като не съдържа уговорки относно съществените си елементи – стойност и срок. В договора от 29.01.2018 г. са разменени местата на страните – доставчикът [фирма] е посочен като възложител, а жалбоподателят – като изпълнител, което категорично сочи, че страните оформят правоотношенията си единствено документално. Указание в тази насока е приетата по делото ССЕ, според която на вещото лице е предоставено споразумение за разсрочено плащане от друга дата – 05.09.2018 г. (л.323).

Вещото лице Я. не е установило разплащания по фактурите от [фирма]. Посочило е, че жалбоподателят е завел счетоводно 2500 кв.м. кофраж през 2018 г. с отчетна стойност от 522 000 лв. и 10 % начислена амортизация. При поясненията си в о.с.з. на 24.02.2021 г. вещото лице сочи, че в инвентарната книга жалбоподателят е завел кофраж на по-висока стойност от процесния, от което можело да се заключи, че има и друг вид кофраж от друг доставчик, но поради липса на аналитичност (която не е необходима за инвентарна книга), не може да се установи, дали жалбоподателят е завел счетоводно точно процесния кофраж. Според ССЕ жалбоподателят е отразил спорните фактури в отчетните регистри по ЗДДС. Доставчикът е регистриран по ЗДДС на 10.03.2003 г. и служебно дерегетиран по инициатива на приходен орган на 17.07.2018 г. Не е публикувал ГФО за 2018 г. Вещото лице не е открило счетоводни данни на кой обект са изпълнени спорните услуги, тъй като воденото от

жалбоподателя за ревизирия период счетоводство не осигурява необходимата аналитична проследимост между получените доставки и последващите такива. Тези обстоятелства не се установяват с писмени обяснения на заинтересованото лице, представени в о.с.з. на 24.02.2021 г.

Съдът не кредитира новопредставените от жалбоподателя на 24.02.2021 г. писмени доказателства по идентични съображения като при предходния доставчик като съставени за целите на съдебния процес.

Следва да се отбележи, че в новопредставените приемо-предавателни протоколи е отбелязано, че се съставят съгласно договор от 01.01.2018 г., *каквото липсва представен по делото*. По силата на чл.154, ал.1 ГПК недоказването на обстоятелствата, за които страната носи доказателствена тежест, е равнозначно на тяхната липса. В ППП е отбелязано, че „страните приемат предоставени услуги по кофрж точно и в съответствие с договора“. С това протоколите не съдържат данни за строителен обект, на който е изпълнена услугата, нито нейни параметри и начин на формиране на стойността ѝ. Такива данни не съдържа и новопредставеното споразумение за разсрочено плащане от 05.09.2018 г. Изложената липса на конкретика относно съществените елементи на доставката – предмет и стойност, препятстват извод за нейната реалност в посочения по-горе смисъл – наличие на 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.

Дължим е извод за липса на реални доставки на строителни услуги по съображения, подробно изложени при предходния доставчик, които не следва да се преповтарят.

Според ССЕ доставчикът [фирма], ЕИК[ЕИК], е издал на „М. 2015“ Е. три фактури с предмет материали: № 2042/08.12.2018 г., № 2049 от 12.12.2018 г. и № 2101 от 26.01.2019 г. с ДО общо 305 лв. и ДДС в размер на 61 лв. Фактурите не се съдържат в кориците на делото и не могат да бъдат предоставени от жалбоподателя. В о.с.з. на 24.02.2021 г. процесуалният представител на жалбоподателя потвърждава неговата невъзможност да представи, както спорните фактури, издадени от [фирма], така и придружаващи документи. Не са налични плащания и осчетоводявания по тях. Липсват съпровождащи фактурите документи. Доставчикът е регистриран по ЗДДС на 22.01.2015 г. и дерегистриран по инициатива на приходен орган на 20.12.2016 г. – значително преди издаване на спорните фактури.

Изложеното правилно и обосновано е дало основание на приходните органи да отрекат реалността на доставките. При пълната липса на документална обосноваост на твърдяните стопански операции и липса на одитни следи за тяхното реално осъществяване, правилно е отречено претендираното данъчно предимство чрез ползване на данъчен кредит. Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

Жалбоподателят не излага доводи и не ангажира доказателства относно установеното неправомерно ползване на данъчен кредит при отразяването на фактури, издадени от [фирма] и [фирма], в дневника за покупки в данъчен период м. 04.2018 г. Установено е при ревизията, че през данъчен период м. 05.2018 г. ревизираното дружество е направило корекция на погрешно записаните суми в данъчен период м. 04.2018 г., поради което за неправомерно ползвания данъчен кредит е начислена лихва в размер на 186,76 лв. за периода от 14.05.2018 г. до 13.06.2018 г. Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 114 886.10 лв., или възнаграждение в размер на 3678.86 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „М. 2015” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22220419002461-091-001/17.03.2020 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., в частта, изменена и потвърдена с решение № 1414 от 14.09.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 104 551 лв. главница и лихви в размер на 14 335,10 лв., общо в размер на 114 886.10 лв.

ОСЪЖДА „М. 2015” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 3678.86 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: