

# РЕШЕНИЕ

№ 2292

гр. София, 28.04.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,**  
в публично заседание на 18.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елка Атанасова**

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **12670** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица], ет.2,ап.5 чрез М. Г. А., в качеството на управител, чрез процесуален представител, с която се оспорва Ревизионен акт /РА/ №Р-22220217008133-091-001 от 19.07.2018 г., потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1599/19.10.2018 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 30206,69 лв., ведно с лихви в размер на 10081,26лв. В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт. В съдебно заседание, редовно призован, жалбоподателят се представлява от адв.В. , който моли съда да отмени РА по изложените в жалбата съображения. Претендира разности..

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован, чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220217008133-020-001 от 22.11.2017 г., връчена на 04.12.2017 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6



от 11.01.2018 г., в резултат на което е издадено Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки № С180022-023-0000079/12.01.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на дружествата [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] с ЕИК[ЕИК], АРТСИС“ Е. с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] – доставчици на ревизираното лице. Резултатите от проверките са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в РД.

По отношение на [фирма], АРТСИС“ Е., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], след анализ на представените от тях документи и от ревизираното лице, органите по приходите не са установили основания за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит.

По отношение на [фирма] в хода на извършената насрещна проверка е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път. Дружеството е представило заверени копия на фактурите, складови разписки, приемо-предавателни протоколи, оборотна ведомост, договор за извършване на услуга, хронологичен регистър на счетоводни сметки. Органите по приходите са установили, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] в размер на 4 809,85 лв., включени в дневниците за покупки на ревизираното лице за м. 04.2013 г. и от м. 07.2013 г. до м. 09.2013 г. Предмет на доставките по фактурите са строителни материали - битумен грунд, гипскартон, изолир лента, профили, кофражни дъски и други и къртачески услуги. Констатирано е, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС и основната дейност е търговия на дребно с автомобилни горива и смазочни материали, което не съответства на предмета на извършените доставки. При проверка в информационните системи на НАП е установено, че за ревизирания период [фирма] има назначени по трудов договор две лица на длъжност „работник ремонт на покривни покрития“ и „дезинфектатор“, но декларации обр. б за дължимите задължителни осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица /ДДФЛ/ са подавани само за периодите: м.06.2013 г., м. 07.2013 г. и м.08.2013 г.

От страна на ревизираното лице са представени идентични с представените документи от доставчика, като е установено, че фактурите са придружени с фискални касови бонове, издадени от фискално устройство с № ДТ 315197 с идентификационен номер на фискалната памет /ИНФП/ 02315197. При съпоставка на данните от фискалните бонове и наличната в НАП информация за регистрирани фискални устройства и данни от дистанционната връзка е установено, че [фирма] няма регистриран и въведен в експлоатация ЕКАФП с посочените идентификационни данни.

В хода на извършената насрещна проверка на [фирма], са представени по електронен път копия на фактури №68/17.01.2015 г. с предмет „плащане на СМР по акт № 1/17.01.2015 г.“ с данъчна основа 5 278,00 лв. и ДДС 1 055,60 лв. и №67/14.01.2015 г. с предмет „аванс по договор“ с данъчна основа 3 000,00 лв. и ДДС 600,00 лв. Доставчикът не е представил копия на съпътстващите документи - акт за СМР и платежни документи. При проверка в информационната система на НАП е установено, че за ревизирания период в [фирма] има назначено едно лице по трудово

правоотношение на длъжност офис-асистент. Констатирано е, че доставчикът е deregистриран по реда на ЗДДС и има установени задължения в големи размери.

От страна на ревизираното лице е представен протокол №1/17.01.2015 г. за извършени дейности с верижен багер /колесен багер с чук/ на стойност – 2 275,00 лв. и извозване на строителни отпадъци 29 курса, ед. цена 207,00 лв. на стойност 6 003,00 лв.

По отношение на [фирма] е установено, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 6 фактури в размер на 3 086,87 лв. за периодите от м. 10.2013 г. до м. 02.2014 г. Предмет на доставките по фактурите са услуги по извозване и изхвърляне на отпадъци до разтоварище. В тази връзка от доставчика са представени копие от фактурите, договор за извършване на услуги, приемо-предавателни протоколи, месечни оборотни ведомости и хронологичен регистър на счетоводни сметки 501 „каса“, 703 „приходи“ и 4532 „начислен ДДС при продажби“. Органите по приходите са установили, че съгласно данните от представените оборотни ведомости [фирма] не разполага със собствени транспортни средства. Няма отразени разчети с персонала, както и начислени разходи на работни заплати и осигуровки. След проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма назначени лица по трудови правоотношения. Констатирано е, че [фирма] е deregистрирано по реда на ЗДДС и има установени задължения в големи размери.

От страна на ревизираното лице са представени идентични документи. По отношение на представените доказателства за извършеното плащане по доставките е установено, че фискалните касови бонове са издадени от електронни касови апарати с фискална памет /ЕКАФП/ №DY361603 и DY266121. При извършена проверка в НАП в справка за данните от дистанционна връзка с ЕКАФП е установено, че за периода на издаване на фискалните касови бележки от фискално устройство на [фирма] не са отчетени приходи от продажби, а другият ЕКАФП- не е регистриран и въведен в експлоатация.

По отношение на получените доставки от [фирма] е констатирано, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 1 680,00 лв. по 5 фактури с предмет кърчачески услуги, събиране и изхвърляне на строителни отпадъци, за периодите: м. 07 и м. 08.2014 г. В хода на извършената насрещна проверка са представени копия от фактурите, договор за извършване на услуги, приемо-предавателни протоколи и хронологичен регистър на счетоводни сметки 501, 703 и 4532. При проверка в информационната система на НАП е установено, че за ревизирания период в [фирма] няма назначени лица по трудови правоотношения. Констатирано е, че доставчикът е deregистриран по реда на ЗДДС и има установени задължения в големи размери.

От страна на ревизираното лице са представени идентични документи. По отношение на представените доказателства за извършеното плащане е установено, че представените фискални бонове са издадени от ЕКАФП - DT467943 с ИНФП 02465896. При съпоставка на данните от фискалните бонове и наличните в НАП данни от дистанционната връзка е установено, че [фирма] няма регистрирано и въведено в експлоатация такова фискално устройство.

По отношение на [фирма] е установено, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по две фактури в размер на 849,91 лв. за м. 12.2012 г. и м. 01.2013 г. Предмет на доставките по фактурите са строителни материали - цимент, пясък, латекс, теракол, вар и други. В хода на извършената насрещна проверка, ИПДПОЗЛ е връчено на управителя, но не са представени документи. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че за ревизирания период в [фирма]

няма назначени лица по трудови правоотношения, deregистрирано е по ЗДДС и има установени големи задължения.

От страна на ревизираното лице са представени копия от фактурите, придружени с фискални касови бонове. Констатирано е, че представените фискални бонове са издадени от ЕКАФП-ДУ296187 с ИНФП 21309052 и при съпоставка с наличните в НАП данни от ЕКАФП с дистанционната връзка е установено, че на датите на издаването им доставчикът няма регистрирано и въведено в експлоатация фискалното устройство.

Предмет на доставките фактурирани от [фирма], са къртачески услуги и извозване на боклук, като ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 14 фактури в размер на 7 207,80 лв. за периодите от м. 02.2016 г. до м. 07.2016 г. В хода на извършената насрещна проверка са представени копия от фактурите, договор за извършени услуги, приемо-предавателни протоколи, месечни оборотни ведомости, касова книга, главна книга, хронологичен регистър на счетоводни сметки 304 „стоки“, 401 „доставчици“, 411 „клиенти“, 501,602 „разходи външни услуги, 603 „разходи персонал“, 702, 703 и граждански договори. След преглед на представените документи органите по приходите са установили, че в представените оборотни ведомости няма данни [фирма] да е разполагало със собствени транспортни средства. Няма отразени разчети с персонала, както и начислени разходи за работни заплати и осигуровки. Не са представени договори за наем на машини и транспортни средства за осъществяване на доставките. По отношение на приложените 5 граждански договора от 18.03.2016 г. е установено, че предмет на договорите е „извършване на строително-монтажни работи в обект, посочен от възложителя“. Съгласно предмета на договора възложителят ще изплати на изпълнителя възнаграждение в размер на 480,00 лв. месечно. Възнаграждението ще се изплаща в срок от 5 дни от приемането на работата. Изпълнителят се задължава да изработи и предаде възложеното в срок от 4 месеца, считано от 18.03.2016 г. Във връзка с това органите по приходите са направили извода, че задачата/услугата - строително-монтажни работи е възложена от [фирма] на физическите лица на 18.03.2016 г., а част от фактурираните на [фирма] услуги са в периодите от 01.02.2016 г. до 12.03.2016 г. Отделно от това е констатирано, че към договорите не е приложена информация за конкретните обекти, в които ще се извършват СМР. Не са налични документи за плащане на възнагражденията по договорите, както и доказателства, че лицата са изпълнили задълженията си и извършените от тях дейности са приети от възложителя. В тази връзка е прието, че представените от доставчика граждански договори не могат да се приемат като относими доказателства към фактурираните доставки.

[фирма] е издало 4 фактури с предмет на доставките услуги по събиране и изхвърляне на строителни отпадъци, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 1 400,00 лв. за периода м. 09.2014 г. В хода на извършената насрещна проверка са представени копия от фактурите, протоколи за извършена работа и хронологичен регистър на счетоводни сметки 411, 501, 4532, 703. При проверка на представените документи е установено, че извършените услуги са документирани с протокол, в който няма данни за мястото, от което са натоварени отпадъците и мястото на което са разтоварени /изхвърлени/. Не са предоставени пътни листове, за да могат да се установят данни за използваното транспортното средство, данни за шофьора, маршрута и изминатите километри. Не са представени документи за собственост или наем на използваните за извършване на услугата ДМА - машини и

транспортни средства, както и документи за извършена поддръжката и експлоатацията на тези активи. [фирма] е deregистрирано по реда на ЗДДС, има установени задължения в големи размери и няма назначени лица по трудови правоотношения.

От страна на ревизираното дружество са представени идентични с представените документи от доставчика, като към фактурите са приложени фискални бонове, издадени от ЕКАФП- ДУ361347 с ИНФЛ 05361347. При съпоставка на данните от фискалните бонове и наличните в НАП данни за ЕКАФП с дистанционната връзка е установено, че [фирма] няма регистрирано и въведено в експлоатация такова фискално устройство.

В хода на извършената насрещна проверка на [фирма] са представени копия от три фактури, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 1 500,00 лв. за м. 03.2017 г. Предмет на доставките са услуги събиране и изхвърляне на строителни отпадъци. Представени са още приемо-предавателни протоколи, месечна оборотна ведомост, главна книга, касова книга и хронологичен регистър на счетоводни сметки 401, 411, 501, 503, 304, 603 за м. 03.2017 г. След преглед на представените документи органите по приходите са установили, че по данни от представената главна книга [фирма] не разполага със собствени транспортни средства. Няма отразени разчети с персонала, както и начислени разходи за работни заплати и осигуровки. Не са представени доказателства за наети транспортни средства за извършване на услуги или ползване на подизпълнители. Доставчикът е deregистриран по реда на ЗДДС, има установени задължения в големи размери и няма назначени лица по трудови договори.

От страна на ревизираното лице са представени документи, идентични с представените от доставчика, като не са предоставени доказателства за обекта, където са извършени услуги.

По отношение на [фирма] е констатирано, че в хода на насрещната проверка са представени копия от фактурите, оборотна ведомост, главна книга, касова книга, ведомост за заплати и хронологичен регистър на счетоводни сметки 304, 401, 411, 421, 455, 4532, 501, 602, 604. Фактурите са с предмет - услуги машинно-смени на багер и машинно-смени на камион. П. данъчен кредит по 16 фактури е в размер на 7 016,66 лв. за данъчен период м. 11.2015 г. След преглед на представените документи органите по приходите са констатирани, че липсват доказателства за наети или собствени багер и камион, необходими за извършване на услугите. Не са предоставени и данни за използвани подизпълнители. В представения договор и приемо-предавателните протоколи липсва информация за обекта, на който е извършена услугата. Не са установени и данни за лицата, извършили услугите с багер и камион. Доставчикът е

дерегистриран по реда на ЗДДС и има установени задължения в големи размери.

Ревизираното лице е представило сходни на представените от доставчика документи, като не са представени доказателства за обекта, в който са извършени услугите.

По отношение на доставките, фактурирани от [фирма] и [фирма] е установено, че ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 400,00 лв. за м. 10.2014 г. и съответно 600,00 лв. за м. 06.2013 г. В хода на извършената насрещна проверка на [фирма] са представени копие от фактурата, приемо-предавателен протокол, ведомост за заплати и хронологичен регистър на счетоводни сметки 411, 4532, 501, 702, 703 за м. 10.2017 г. При извършения анализ на представените документи е установено, че предмет на фактурата е събиране и извозване на строителни отпадъци. Извършените услуги са документирани с протокол. В протокола няма данни за обекта, от който са натоварени отпадъците и мястото на което са разтоварени /изхвърлени/. Поради липса на пътни листове не са установени данни за използваното транспортното средство, шофьора, маршрута и изминатите километри. Не са представени документи за собственост или наем на използваните за извършване на услугата ДМА - машини и транспортни средства, както и документи за извършени разходи, свързани с поддръжката и експлоатацията на тези активи. По отношение на плащанията са представени извлечения от сметка 501 Каса.

От [фирма] не са представени документи по връченото искане.

От ревизираното лице са представени сходни доказателства, като представените от [фирма], а по отношение на [фирма] са представени копия от фактурите с предмет кърточески услуги, доказателства за плащане, фискални касови бонове, за които органите по приходите са установили, че са издадени от нерегистрирано и невъведено в експлоатация фискално устройство.

При справка в ИС на НАП, органите по приходите са установили, че всички доставчици не са подавали годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, с изключение на [фирма]. Установено е, че от същите не са подавани годишни финансови отчети /ГФО/ за ревизираните периоди. Предаването на услугите е документирано с протоколи, но в същите няма данни за обекта, от който са натоварени отпадъците и мястото на което са разтоварени /изхвърлени/. Не са представени и пътни листове, от които да бъде установено използваното транспортно средство за извършване на услугите, данни за шофьора, маршрута и изминатите километри. Не са

представени и доказателства за собственост или наем на използваните за извършване на услугите ДМА - машини и транспортни средства, както и документи за извършени разходи по поддръжката и експлоатацията на тези активи.

По отношение на получените доставки на услуги, от ревизираното лице не са представени доказателства за счетоводно отразяване на разходите, копие на фактурите за закупени материали /ако има вложени материали за сметка на [фирма]/ и информация за използваната техника, необходима за извършените услуги. В представените от част от доставчиците оборотни ведомости липсват данни за начислени разходи на работни заплати и осигуровки. Установено е, че за всички доставчици липсват данни за подадени „Справки по чл. 57 от Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗОДФЛ/ и чл. 73 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения и удържан данък за периода на издаване на фактурите“. Липсват доказателства за превъзлагане на услугите от процесните доставчици на предходни такива. Констатирано е, че по данни от представените оборотни ведомости, доставчиците не разполагат със собствени дълготрайни активи – сгради, транспортни средства, машини.

По отношение на доставките на стоките е установено, че в периода на издаване на фактурите в оборотните ведомости, представени от дружествата, няма извършено намаление /изписване/ на стоково-материалните запаси при продажбата им. От доставчиците и ревизираното лице не е представена информация за място на съхранение на стоките и данни за лицата участвали в товаро-разтоварните дейности.

В хода на ревизията, въпреки че са изискани документи, касаещи доставките на стоки, не са представени доказателства за счетоводно отразяване на стоките, доказателства за транспорт /данни за превозвача, транспортното средство, шофьор, място на товарене, място на разтоварване/, справка и данни за последваща реализация /данни за обектите, в които са вложени материалите/.

В тази връзка от органите по приходите е направено заключението, че наличието само на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките. За доказване реалността на доставката и нейното изпълнение е необходимо, както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение, но такива не са ангажирани.

Предвид това на основание чл. 68, ал. 2, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, т. 1, чл. 69, във връзка с чл. 6 и 9 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по



фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] в размер на 30 206,69 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-5001 от 14.08.2018 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 1599/19.10.2018 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви. Решението на ДОДОП е връчено на 23.10.2018г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, в която е потвърден с решението на Директора на ДОДОП, е депозирана на 05.11.2018год/стр.5 /,поради което е и допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни доказателства - гласни доказателствени средства и съдебно счетоводна експертиза.

От разпита на свид. И. А. Т. в съдебно заседание на 17.12.2019г се установява, че работи в МГ А. Е. от 2012г. като шофьор. Тогава дружеството имало товарен автомобил Мерцедес 609 и един контейнеровоз. С този автомобил свидетелят ходил до склада на фирма Ж. Ф. Е. в кв.Л., до магазин „Т М.“ и взимал гипсокартони, пясък, цимент, плочки, която стока вложили в обект на ул.В.. От [фирма] свидетелят сочи, че купували материали през 2012 и 2013г, като складът ѝ бил на същото място в кв.Л.. Материалите вложили в апартамент на [улица]. През 2013-2014г . имали нужда от работна ръка и извикали фирма Г. 07 О., със собственик П. В., да осигури 5-6 до 10 човека работници за обект на ул.А. Г.- складови бази. С Р. 2000 Е. също ги свързал П.- човекът, който ги свързал и с предходната фирма, като превъзлагали дейности като къртене,извозване и ползвали още 7-8 работници. През 2016 и 2017г на [фирма] били възлагани дейности по къртене и извозване на боклук,находящ се в И.. Те карали / свидетелят не знае откъде/ багери и с хора им помагал за един обект, който по принцип отнемал месец, да се приключи за три дни.С В. свидетелят твърди, че работили и до болница Т. върху обект със стари постройки, които били съборени и там било построено училище. С „Т.“ работили и през 2017г. на завод „Г. К.“ – къртене и бутане. Това дружество им помогнало с работна ръка - с 7-8 човека. Със [фирма] работили през 2015г. – стара къща на [улица], като [фирма] бутнали къщата, защото те нямали такива машини – багери ,камиони.

От заключението на ССЕ с вещо лице М. Р. Г., прието в с.з. на 18.02.2020г. се установява, че процесните фактури с доставчици

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са с предмет на доставка строителни материали, къртачни услуги, извозване на строителни отпадъци и строително монтажни работи. Закупените материали и получените услуги са директно отразени и признати в дружеството като текущ разход за основната дейност по сч.с/ка 601 Разходи за материали и сч.с/ка 602 Разходи за външни услуги без конкретно обвързване с обект, за който се отнасят или конкретен контрагент. Съобразно представените фактури, ведомости и хронологични регистри от л.226 до 246 и том 5 от делото, основни клиенти на МГ А. Е. за процесните периоди са Б. З., Г. К. АД, Х. М. О., Ню Б. Е., НСИ-Нео Стил Е., Ф. Ф. България Е., Б. Е. и СЖ Е. АД. Предмет на издадените фактури са къртачни услуги, извозване на строителни отпадъци и строително-монтажни работи, идентични с получените такива от процесните доставчици.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от същия кодекс (писмени доказателства на стр.120-128 и 35-38). Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, в който са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от който

могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти (решение № 12089/11.11.2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23.11.2011год по адм.дело №2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г. на СЕС от 29.03.2012г. и решение от 03.05.2012 г. по дело С-520/10г на СЕС). 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 вр. чл.144 от

АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване, Е. „МГ А.“ не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Напротив, приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчиците на жалбоподателя успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. (решение от 06.12.2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз) е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС, свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. P., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело T., С-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива

2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 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 при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит.

Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива, че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Всъщност от задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на СЕС по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства, не се доказва по категоричен начин, че именно доставчиците на Е. МГ А. – [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са осъществили спорните доставки на услуги – извършване на строително монтажни дейности и доставка на родово определени вещи – материали за строителството за съответните данъчни периоди.

Според съда, за целите на ЗДДС, данъчно събитие е не правоотношението (сделката) или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата (вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува (естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС). Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Субект на изпълнението (пряко или чрез други лица) следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

От приетите договори и приемо-предавателни протоколи не е видно кой е обектът, на който са извършени съответните услуги. Договорите не съдържат конкретни параметри – не са определени подлежащите на изпълнение услуги, цена, материали. Не е приложена количествено-стойностна сметка, от която да е видно ценообразуването на фактурираните услуги. Същото се потвърждава категорично и от заключението на ССЕ. В договора, сключен със [фирма], е записано, че договорената цена включва цената на вложените материали, извършени работи и разходите за труд, механизация, начислени допълнително разходи съгласно законодателството, но липсват доказателства за това.

Характерът на фактурираните услуги, къртене, събиране и изхвърляне на строителни отпадъци, предполага наличието, както на персонал за извършване на услугите, така и наличие на техника и превозни средства за извозване на отпадъците.

В рамките на административното и съдебното оспорване липсват доказателства, от които по категоричен начин да се установи, че доставчиците са разполагали с потенциалната възможност да извършат услугите. Действително разпитания в настоящето производство свидетел

твърди за налични работници при дружествата доставчици, но доказването на наличието както на трудов, така и на граждански договор става с наличен писмен договор, какъвто липсва. Не са представени доказателства за начислени и изплатени заплати, в т. ч. ведомости на сметка 421/1- за начислени и отразени заплати и осигуровки и други. От друга страна органите по приходите са констатирани е, че по данните в информационната система на НАП за ревизираните периоди, през които доставчиците са фактурирали извършените дейности не са имали назначени лица по трудови договори или са имали такива, наети на длъжности, некореспондиращи с извършените услуги. Констатирано е, че няма данни за изплатени възнаграждения по граждански договори и подавани справки за тях. Изключение прави [фирма], който в хода на извършената му насрещна проверка е представил 5 граждански договори от 18.02.2016 г. В тази връзка органите по приходите са установили, че [фирма] е възложил извършването на строително - монтажни работи на физическите лица на 18.03.2016 г., а голяма част на фактурираните услуги към жалбоподателя са за периодите от 01.02.2016 г. до 12.03.2016 г. По преписката не са налични и доказателства за проведени инструктажи на работите на обекти, както и доказателства за сключени договори със служба трудова медицина, за извършване оценка на работните места и условията на труда и наблюдение на здравословните условия при извършването на услугите. С оглед на това, аргументът на органите по приходите за липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост, обосновал липсата на доставките на услуги, е основателен.

Услугите, свързани с извозване на отпадъци и услуги с багер, предполагат наличие на специализирани транспортни средства. Доказателства за притежаването на подобни транспортни средства не са налични по преписката. Органите по приходите са установили, че доставчиците извършващи тези услуги, не притежават МПС или друга строителна техника. Освен липсата на превозни средства за извозване на строителните отпадъци, не са представени и доказателства, къде са извозвани строителните отпадъци. Съгласно Наредбата за управление на строителните отпадъци и за влагане на рециклирани строителни материали и Закона за строителните отпадъци, се изисква изготвяне на план за управление на строителните отпадъци, както и да се определи лице отговорно за неговото изпълнение. Съгласно същите нормативни актове, не са допуска извозване и нерегламентираното изхвърляне на строителните отпадъци, което предполага тяхното извозване до определи за целта площадки.

Всичко изложено по горе разколебава тезата на жалбоподателя за реално

извършване на доставките на услуги – строително монтажни дейности, извозване на строителни материали и др.

Освен извършване на услуги от процесните доставчици са фактурирани и доставки на строителни материали. Доставката на стока представлява прехвърляне на право на собственост или друго вещно право върху стоката. Съобразно чл. 24, ал. 2 Закона за задълженията и договорите, транслативният ефект на разпоредителните сделки с предмет родово определени вещи настъпва с индивидуализирането на вещите, което се осъществява по съгласие на страните или чрез предаване. Представените приемо-предавателни протоколи като частни свидетелстващи документи се ползват само с формалната доказателствена сила по чл. 180 от ГПК за факта на авторството на документа. В разглеждания случай, относно доставките, представляващи стока-строителни материали, е необходимо да се установи наличието на тази стока при доставчика, т.е. материалната възможност на същия да се разпорежи с нея, също така прехвърлянето на право на собственост върху стоката между доставчиците и получателя, съхранението на стоките, транспортирането им. От показанията на разпитания свидетел се установява, че за част от доставчиците – Ж. Ф. Е. и Р. Дизайн Е. складът, от който се взимали строителните материали бил един и същ в Л. до магазин Т М.. Касае се за стоки в значителни количества /строителни материали/. От една страна при жалбоподателя липсва заведена счетоводна отчетност, която да дава възможност да се проследи влягането на закупените материалите в конкретните обекти. Липсват годни доказателства за акумулиране на конкретни разходи за материали по обекти и по клиенти, което се потвърждава и от заключението на ССЕ, а липсата на водено счетоводство по обекти и артикули, респ. не позволява да се проследят направените разходи за материали по обекти и по клиенти.

Допълнителен аргумент за липсата на реални доставки на строителни материали е и липсата на представени доказателства от доставчиците за завеждане на стоките в тяхното счетоводство и съответно изписване при предаването на жалбоподателя.

От доставчиците не са представени и доказателства, къде са съхранявани закупените стоки, както и за произхода на същите. Действително произходът на стоките не е пряко обвързан с правото на приспадане на данъчен кредит, но в случая се касае за строителни материали, които жалбоподателят твърди, че влагат при извършване на строително-монтажни работи. В тази връзка Наредбата за условията и реда за влягане на строителни продукти в строежите на Република България, въвежда изискване строителните продукти, които се влагат в



строежите да става въз основа на съставени декларации, посочващи предвидената употреба или употреби, и придружени от инструкция и информация за безопасност на български език. В тази връзка нито от жалбоподателя, нито от доставчиците е приложена декларация от производителя на строителните материали и същите отговарят ли на изискванията на наредбата.

Въпреки твърдението, че транспорта на стоките от процесните доставчици се извършва от жалбоподателя, такива доказателства не са приложени, нито в ревизионното производство, нито при настоящото съдебно обжалване. Разпитаният свидетел твърди, че дружеството е имало товарен автомобил и контейнеровоз към онзи момент – понастоящем автомобилът бил бракуван, но писмени доказателства в тази насока липсват. Въпреки, че жалбоподателят твърди, че разполага с МПС, не са приложени документи, като пътни листове, информация за имената на шофьорите извършили транспорта, от къде са натоварени стоките, предвид, че доставчиците нямат регистрирани търговски обекти.

Органите по приходите са установили, че процесните доставчици не са публикували годишни финансови отчети (ГФО) за ревизираните периоди, както и не са подавали годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане, освен [фирма].

Тези обстоятелства пряко указват, че дружествата не осъществяват стопанска дейност и същевременно данните са общодостъпни като намиращи се в публични регистри. Ето защо и непроследимо е обстоятелството дали същите са притежавали подобен вид и обем от строителни материали, за да ги продадат на оспорващия.

Предвид изложеното, настоящия състав приема, че ревизионният акт е законосъобразен и жалбата срещу него следва да се отхвърли.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на приходната администрация се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 1738,63 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

### Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК] , със седалище [населено място], [улица], ет.2,ап.5 чрез М. Г. А., в качеството на управител,чрез адв.В. срещу Ревизионен акт № Р-22220217008133-091-001 от 19.07.2018 г., потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 1599/19.10.2018 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ

размер на 30 206,69 лв., ведно с лихви в размер на 10081,26лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], [улица], ет.2,ап.5 да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1738,63 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: