

РЕШЕНИЕ

№ 6981

гр. София, 21.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 04.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **10350** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ЮНИКОНФ“ АД, ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22002220002710-091 -001/28.05.2021г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221021098576-003-001/09.06.2021г., съставени от екип на ТД на НАП, [населено място], потвърдени с решение № 1474 от 23.09.2021г. на ИД директор на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП, с което на дружеството жалбоподател е отказано право на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) за м.08.2017г., м.10.2017г., от м.12.2017г., до м.12.2018г., м.02.2019г., м.03.2019г., м.05.2019г., и м. 06.2019г., в общ размер на 455 856,36 лева ведно със начислените върху тази сума лихви за забава.

В жалбата са наведени доводи, че РА, РАПРА и РД се явяват необосновани и немотивирани. Сочи, че направените констатации и начисления по ЗДДС са направени при наличие на съществени процесуални нарушения, противоречат както на цитирания закон, така и на Директива 2006/112/ЕО п практиката на Върховния административен съд (ВАС) и Съда на Европейския съюз (СЕС) по прилагането им. Излагат се съображения, че за ревизирия период Дружеството, У. и неговите подизпълнители са представили множество доказателства за реалното извършване и получаване на процесиите доставки. Излагат се доводи, че множество специализирани и компетентни органи, включително държавна приемателна комисия, упражнявайки своите законови правомощия, признават не само извършването на СМР, но и

съответствието им с определени стандарти. Жалбоподателят счита изводът за липса на кадрова обезпеченост на чуждестранните подизпълнители за абсолютно необоснован. Сочи, че пропуски или нередности в поведението на доставчиците на Юниконф, не могат да бъдат използвани като основание за отказ от правото на данъчен кредит, а още по-малко да се използват нередности в поведението на доставчици, с които Дружеството не е влизало пряко в търговски отношения и нито знае, нито е било длъжно да знае, нито е могло да знае, детайли около кадровата им обезпеченост. Излагат се доводи, че предвид отказания ДК и, същевременно, неоспоримото наличие на резултат - изграден цех за производство на захарни изделия в [населено място] П., за който и във възложената по ревизията експертиза е установено, че вложените труд и материали с съответстват на договореното между Юниконф и У., то очевидно са налице реални доставки. Сочи, че е нарушен принципът *non reformation in rejus*, доколкото от една страна е накърнено правото на защита на Юниконф, а от друга е нарушена забраната за утежняване на положението на жалбоподателя. Сочи се още, че ревизиращия екип е допуснал очевидна фактическа грешка от собствените си констатации. Жалбоподателят излага, че на Юниконф неправомерно не са начислени законни лихви за забава върху платените и прихванатите на отпаднало правно основание суми. За разлика от горния незаконосъобразен подход, в ущърб на Дружеството, с РА п РАПРА са начислени допълнително лихви за забава върху установени задължения по ЗДДС (включително повторни начисляване на лихви по заплата по отменения РД главници). Подобно неравнопоставено третиране е недопустимо и противоречи на всякакви принципи на административния и данъчния процес. Искане се отмяна на решението както и направените по делото разноси, включително адвокатски хонорар.

В съдебно заседание жалбоподателят Юниконф – редовно призован се представлява от адв. Й. с пълномощно по делото, който поддържа така подадената жалба. Моли за срок за писмени бележки и претендира направените по делото разноси.

По делото е постъпила писмена защита от процесуалния представител на жалбоподателя, в която се излагат аргументи за основателността на жалбата.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрк. Т. моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение срещу размера на адвокатското възнаграждение.

СГП – редовно призована, не изпраща представител.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002220002710-020-001/13.05.2020г., връчена по електронен път на 21.05.2020г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002220002710-020-002/03.08.2020г., издадени от Т. П. Н. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ЮНИКОНФ“ ЕАД, за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди м. 08.2017 г., м. 10.2017 г., от м. 12.2017 г. до м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., м. 03.2019 г., м. 05.2019 г. и м. 06.2019 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№ Р-22002220002710-092-001/15.01.2021г. В срока по чл.117 ал.5 от ДОПК е направено възражение, което е преценено от ревизиращия орган като частично основателно.

Ревизията приключва с РА № Р-22002220002710-091-001/28.05.2021 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 28.05.2021г.

С РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 455 859,10 лв., по фактури, издадени от „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. - КЛОН БЪЛГАРИЯ“ за м. 08.2017г., м. 10.2017г., от м. 12.2017г. до м. 12.2018г., м. 02.2019г., м. 03.2019г., м. 05.2019г. и м. 06.2019г. В резултат е установен ДДС за възстановяване в размер на 986 105,28 лв.

Така издаденият РА е поправен с РА № П-22221021098576-003-001/09.06.2021г. за поправка на ревизионен акт, като органът по приходите, е посочил, че е допусната очевидна фактическа грешка, изразяваща се в следното:

1. Техническа грешка на страница 12 от РА - за м. 10.2017г. за внесените суми от 76 203,86 лв. и 32 235,23 лв., което прави 108 439,09 лв., а не 101 439,09 лв.;
2. През м. 08.2017 г. е прихванат ДДС за възстановяване за м. 01.2019г. в размер на 13 223,04 лв. и м. 04.2019г. в размер на 10 546,37 лв. общо 23 769,41 лв. от задължения при предходния РА, отменен с Решение №611/14.04.2020г. Съгласно посоченото Решение, резултатът за възстановяване за периодите м. 01.2019г. и м. 04.2019г. не е коригиран, поради което сумата в размер на 23 769,41 лв. следва да бъде възстановена за ревизирания период, през който е извършено прихващане - 08.2017 г.;
3. През м. 10.2017г. е прихванат ДДС с А. № П-[ЕГН]-040-001 от 12.02.2020г. в размер на 73 051,63 лв. от декларираното ДДС за възстановяване за данъчните периоди м. 10.2019г., м. 11.2019г. и м. 12.2019г.;
4. Не са отразени допълнително начислени и внесени лихви по предходния /отменен/ РА в общ размер на 6 879,94 лв. за периодите от м. 10.2017 г. до м. 12.2018 г.

С постановления РАПРА посочените грешки са отстранени. След извършените поправки по данъчни периоди, корекции в таблица 1 и таблица 2 е установен ДДС за възстановяване в размер на 1 096 806,26 лв.

Процесната ревизия е втора за лицето на посоченото основание и е във връзка с Решение № 611/14.04.2020г. на директора на дирекция ОДОП, с което РА № Р-22221019003065-091-001/31.01.2020г. е отменен и преписката е върната за извършване на нова ревизия.

На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ВРАНЯ 93” ООД, ЕИК:[ЕИК], „СТИЛОДООРС“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „ИНФРАСТРУКТОРНИ ПРОДУКТИ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ООД, ЕИК:[ЕИК], „МИЛАНОВ И СИН“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“, ЕИК:[ЕИК], „АТЕК 1“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „СТРОЙИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ООД, ЕИК:[ЕИК], обективирани в протоколи, подробно описани в РД.

На основание чл.60, ал.1 от ДОПК, съгласно искане с изх. № Р-22002220002710-01-001/05.08.2020г. е възложена техническа експертиза, приключила с Експертиза по акт за възлагане № Р-2200220002710-145-001/05.10.2020г.

С Протокол № 1754057/21.10.2020г. са присъединени всички доказателства, събрани в

хода на ревизионно производство, приключило с издаването на РА № Р-22221019003065-091-002/31.10.2020г.

Посочено е, че през ревизираните периоди „ЮНИКОНФ“ АД изгражда цех за производство на шоколадови и захарни изделия в [населено място] П.. Към 30.06.2019г. обектът е на етап Акт 14 (степен на завършеност - груб строеж) и продължава да се изгражда. Към датата на ревизионния доклад, обектът притежава Акт 16 от 01.07.2020г. и Разрешение за ползване № СТ-05-511/09.07.2020г. и извършва производствена дейност.

Основен изпълнител на строителството на цеха е „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. - КЛОН БЪЛГАРИЯ“. В хода на настоящата ревизия е извършена насрещна проверка, приключила с Протокол № П-22220320097017-141-001/07.12.2020г.

Установено е, че през ревизирания период дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 424 135,44 лв. по фактури, издадени от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“, същите са подробно описани в таблица на стр. 11-16 от РД.

Управителят на „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ е декларирал, че дружеството е с предмет на дейност проектиране и строителство на сгради, развитие на дружества и проекти, осъществяване и управление на проекти. Дружеството е изпълнител по проект, възложен от „ЮНИКОНФ“ АД, за изпълнението на който работи с подизпълнители и наета техника. В дружеството към момента на издаване на фактурите са работили 7 лица, назначени на трудови договори. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 23.02.2017г.

Към 30.06.2016г. за обекта е издаден Акт 14 за степен на завършеност „груб строеж“. Основната част от разходите са осчетоводени в сметка 614 (Разходи за придобиване на ДМА, която има салдо към 30.06.2019 г. в размер на 8 755 235,36 лв.) Салдото на сметка 402 Доставчици по аванси е 2 229 273,27 лв., в което са включени авансови плащания, за които няма издадени окончателни фактури. По отношение на обекта е издаден Акт 16 от 01.07.2020г., както и Разрешение за ползване от ДНСК № СТ-05-511/09.07.2020г.

От анализа на включените в отчетните регистри по ЗДДС фактури е установено, че от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ са извършени разходи за строителни материали, транспорт, наем на техника, ел. хранване, ВиК, услуги по заваряване, консултантски услуги и други, които са свързани с фактурираните доставки на „ЮНИКОНФ“ АД.

Установено е, че „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ е отразило протоколи по чл.117 от ЗДДС за получени услуги от чуждестранни контрагенти /Румъния, Гърция, К./ с предмет „строителни дейности“. По реда на ДОПК не са представени сключени договори с чуждестранните подизпълнители на български език, поради което не може да бъдат установени видовете дейности, които са извършвани. Посочено е, че обстоятелствата не дават възможност да бъде установен механизмът на извършване и фактуриране на доставките между „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ и ревизираното лице.

В хода на ревизията, в изпълнение на указанията на директора на дирекция ОДОП С., дадени с Решение № 611/14.04.2020 г. и на основание чл.60 от ДОПК, с акт за възлагане № Р-2200220002710-145-001/05.10.2020г. е възложена Експертиза за определяне на количествата и видове материали, необходими за изпълнение на строително-монтажните работи по отделни етапи. Така изчислените видове и

количества материали по проектна документация следва да се сравнят /съпоставят/ с реално вложените материали при изпълнение на СМР. Техническата експертиза е следвало да установи какви видове и количества СМР е предвидено да бъдат извършени по договора между страните от 24.07.2017г. и какви реално са фактурирани от изпълнителя на „ЮНИКОНФ“ ЕАД.

Според полученото експертно заключение, строителните дейности, предмет на оспорваните доставки са извършени на строителен обект на жалбоподателя „Цех за производство на захарни изделия“. От представените документи експертът е установил, че доставчикът „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ е работил с подизпълнители за извършване на основните видове СМР. С експертизата е извършена и съпоставка между видовете и количества СМР, предвидени да бъдат извършени по договора с доставчика от 24.07.2017г. и реално фактурираните от „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ на база на наличната документация, като е установено, че има превишение на фактурираните услуги над договорените в общ размер на 83 793,58 евро без ДДС или приблизително с 2 %.

Съгласно резултата от експертизата, данъчният кредит по фактурите, издадени от „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ на „ЮНИКОНФ“ ЕАД е намален с 2 %.

За ревизираните периоди „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит от „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД за изграждане на „Цех за производство на захарни изделия“ на „ЮНИКОНФ“ АД в размер на 127 091,50 лв.

До „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД е изготвено и връчено ИПДПОЗЛ. На 10.08.2020г. и 03.12.2020г. по електронен път са представени:

1. Договор за строителство от 19.07.2019г. между „УАЙТСТОУН КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС ЛИМИТЕД – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ ЕООД /възложител/ и „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД с предмет изпълнение и завършване на работа на производствена канализационна мрежа. Общата стойност на строителните работи предмет на договора е 84 269,06 лв. Представен е допълнително Договор № 3 от 25.08.2017г. без превод на български език за сумата от 52 000,65 лв. Не са представени договори за извършени допълнителни СМР;
2. Копия на цитираните фактури с предмет на доставките „авансово плащане по договор и плащане по акт образец 19“;
3. Актове обр.19 за извършените СМР по видове, количество и цена към всяка една от фактурите;
4. Справки за счетоводно отразяване на горесцитираните фактури;
5. Фактури от предходни доставчици по отношение на наем на техника и доставка на материали;
6. Банкови извлечения от „БАНКА ДСК“ ЕАД за извършени плащания; аналитични салда на сметки за машини и оборудване и транспортни средства, доказващи техническата обезпеченост на дружеството и оборотни ведомости за проверяваните периоди;
7. Ведомости за заплати към 31.12.2017г. за назначени 6 лица по трудови правоотношения на длъжности „общ работник строителство на сгради“ и др.

Съгласно информационните регистри на НАП дружеството е включило в отчетните си регистри /СД и дневника си за продажби по ЗДДС/, издадените фактури с получател

„У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. КЛОН БЪЛГАРИЯ“.

Проверяваното лице не е представило договори, от които да е видно какви точно СМР е извършило на „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ на фактурираната стойност от 635 457,50 лв. Прието е, че назначените на трудови договори 6 лица, не могат да извършат фактурираните СМР. От представените оборотни ведомости за 2017г. и 2018г. ревизиращите са приели, че дружеството не притежава активи, с които да извършва независимата си икономическа дейност.

Ревизиращият екип е достигнал до извода, че не е доказано по категоричен и безспорен начин, че „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД е разполагало с трудов ресурс за изграждане на цех за производство на сладкарски изделия на „ЮНИКОНФ“ АД. Прието е, че в случая дружеството-изпълнител по Договор от 24.07.2017г. – „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“, е издало неправомерно фактури с получател ревизираното лице - „ЮНИКОНФ“ АД.

Гореизложеното е наложило извода, че не е доказано изпълнението на процесните доставки и в конкретния случай е налице относителна субективна симулация - предметът на доставка е наличен, но СМР не са изградени от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ и неговия предходен доставчик „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД. Във връзка с гореизложеното, ревизиращият екип е счел, че „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД не е реалният доставчик по фактурите, издадени на „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ с данъчна основа 635 457,50 лв. и ДДС 127 091,50 лв. Прието е, че и „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ няма право на данъчен кредит в посочения размер и няма право да начислява ДДС за тези доставки към „ЮНИКОНФ“ АД, а последното да си приспада данъчен кредит в размер на 127 091,50 лв. Посочено е, че доколкото във всички издадени фактури от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ към „ЮНИКОНФ“ АД предметът е „строителни дейности“, то ревизиращият екип няма как да отдели само доставките на „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД към „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ и оттам към „ЮНИКОНФ“ ЕАД и да приспадне от тях начисления данъчен кредит за м. 08.2017г. – м. 06.2019г. от „ЮНИКОНФ“ АД.

Затова при деклариран данъчен кредит за ревизираните данъчни периоди от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ в размер на 1 424 135,44 лв. ревизиращият екип не признава и приспада данъчен кредит, формиран от доставки на „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ с предходен доставчик „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД в размер на 127 091,50 лв.

До „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. КЛОН БЪЛГАРИЯ“ е изготвено ИПДПОЗЛ, с което са изискани доказателства, във връзка с издадени фактури за периода м. 10.2017г. – м. 03.2019г. на „ЮНИКОНФ“ АД за извършени СМР услуги, в случаите в които подизпълнители са чуждестранните дружества „ИКОДОМИ НУФРИ С.“, RO24235462, „ХЕЛЕПИК КЛИМАСТИКИ Л.“, EL095379248, „КОНТОГЕОРГОС С. ЕПЕ“, „С.Ц.ТАКСИАРИХИС Г. С.“, RO15881634, „ЕПИПЛОФАРМА ФОТОКИДИС“, EL801020570.

На 24.08.2020г. по електронен път от проверяваното лице са представени изисканите документи.

С ИПДПОЗЛ изх. № П-22220320097017-040-001/20.07.2020г. са изискани данни за лицата, които са работили на обекта на „ЮНИКОНФ“ АД. На ревизиращия екип е представена справка, която съдържа само част от данните /дата на раждане/ на чуждестранните лица, които са вписани, като изпълнители на СМР.

Прието е, че съгласно гореизложеното не може да се установи по безспорен начин, че вписаните като работници на горепосочените дружества, действително са упражнявали дейност на територията на Република България. В тази връзка е посочено, че не е доказано извършването на облагаеми доставки, съгласно издадените фактури от доставчиците, подробно описани в таблица на стр. 34 – 36 от РД.

Предвид гореизложеното, след извършен анализ на представените от страна на ревизираното лице „ЮНИКОНФ“ АД документи и съпоставката им с представените от страна на доставчика „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ документи, както и при извършена проверка на декларираните от дружествата данни е достигнато до извода, че не е налице реална доставка и на основание чл.68, ал.1, т.1, и ал.2 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.9, ал.1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“ до размер на данъка по фактурите от предходните доставчици от Европейския съюз /ЕС/ и „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД /описани в таблица на стр. 34 – 36 от РД/.

Срещу РА от „ЮНИКОНФ“ АД е подадена жалба с вх. № 23-22-1025/21.06.2021г. до директор на Дирекция „ОДОП“, който с решение № 1474/23.09.2021г. е потвърдил Ревизионен акт № Р-22002220002710-091 -001/28.05.2021г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221021098576-003-001/09.06.2021г., съставени от екип на ТД на НАП, [населено място], за задължения по ЗДДС за м.08.2017г., м.10.2017г., от м.12.2017г., до м.12.2018г., м.02.2019г., м.03.2019г., м.05.2019г., и м. 06.2019г., в общ размер на 455 856,36 лева ведно със начислените върху тази сума лихви за забава.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт, Ревизионният доклад и Заповедта за възлагане на ревизия са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис (сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги), като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Ревизионният акт е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл.120, ал.2 от ДОПК ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство,

които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

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, като 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.

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 № 15435/23.11.2011г. по адм.дело № 2420/2011г. на ВАС, решение по дело С-414/10г. на СЕС от 29.03.2012г. и решение от 03.05.2012г. 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.

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 (в т.см. Решение по дело Centralan Property, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, С-324/11, точка 26).

Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013г. по дело С-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.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено- стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др. Принципно, 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 „Gabor Toth“). Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“- факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл.69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 и чл.25, ал.1 от ЗДДС). Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. По силата на чл.4, ал.3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл.154, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК.

Изяснените в рамките на производството факти сочат, че за периодите м.08.2017г., м.10.2017г., от м.12.2017г., до м.12.2018г., м.02.2019г., м.03.2019г., м.05.2019г., и м.06.2019г. жалбоподателят е приспаднал данъчен кредит по издадени фактури от „У. КАНСТРАКШЪНС САЙПЪРС Л. КЛОН БЪЛГАРИЯ“. Предмет на получените доставки са строителни дейности.

В случая няма спор по факта, че ревизираното дружество притежава издадени данъчни документи, съдържащи изискуемите по чл. 114, ал. 1 от ЗДДС реквизити, в които данъкът е посочен на отделен ред, както и не се спори по това, че процесните

фактури са осчетоводени и отразени в подадените справки-декларации /СД/ по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди. Спорът е фактически и касае действителното извършване на фактурираните услуги от страна на сочения във фактурите доставчик. Предвид естеството на фактурираните услуги относно СМР е необходимо преди всичко да се установи фактът, че доставчикът е разполагал със съответния кадрови ресурс за извършване на услугите.

От представени оборотни ведомости за 2017г. и 2018г. фактурираните СМР услуги от подизпълнител „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД, за периода 01.08.2017г. – 01.07.2019г. се вижда, че дружеството не притежава активи, с които да извършва независимата си икономическа дейност.

В хода на ревизионното производство е установено, че не е доказана кадровата обезпеченост за извършване на доставките, представените фактури и протоколи, които сами по себе си, не могат да удостоверят реалност на доставките, поради което законосъобразно е отказано право на данъчен кредит в размер на 127 091,50 лв., по фактури, издадени от „У. КАНСТРАКШЪНС С. Л. – КЛОН БЪЛГАРИЯ“, с предходен доставчик „ЕВРОСТРОЙ ЗС“ ЕООД, явяващ се подизпълнител.

Следва да се има предвид, че във връзка с доставките, по които подизпълнители са чуждестранни дружества в хода на ревизията не са представени, каквито и да било доказателства за валидно командироване на лица, полагащи труд за чуждестранните дружества, на територията на Република България. Съгласно посоченото на стр. 17 от РД, по реда на ДОПК не са представени сключени договори с чуждестранните подизпълнители на български език, поради което не може да бъдат установени видовете дейности, които са извършвани и евентуалния брой работници, който би бил необходим за осъществяване на съответните СМР.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на стоки и услуги), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

За установяване на спорната реалност не е достатъчно само издаването на фактури и сключването на договор. Последният може да бъде заместен само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за

пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл не може да се приеме, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение предмета на фактурираните стоки и услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание, което може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочените във фактурите доставчици, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разгледаните фактури предвид недоказани реално извършени доставки на услуги по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, същото възлиза на 22 884,25лв. и в този му размер следва да се присъди в полза на ответника.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЮНИКОНФ” АД, ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22002220002710-091 -001/28.05.2021г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен

акт № П-22221021098576-003-001/09.06.2021г., съставени от екип на ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 1474 от 23.09.2021г. на ИД директор на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП, с което на дружеството жалбоподател е отказано право на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) за м.08.2017г., м.10.2017г., от м.12.2017г., до м.12.2018г., м.02.2019г., м.03.2019г., м.05.2019г., и м.06.2019г., в общ размер на 455 856,36 лева ведно със начислените върху тази сума лихви за забава.

ОСЪЖДА „ЮНИКОНФ” АД, ЕИК:[ЕИК], чрез адв. М. П. Й., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. “В”, да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение по делото в размер на 22 884,25 лв.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: