

РЕШЕНИЕ

№ 5395

гр. София, 14.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 30.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **12090** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156, ал. 5, във връзка с ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на „Т. И.“ С.П.А. – клон България – [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. Л. чрез адвокат И. С. срещу Ревизионен акт № Р-22002217002967-091-001/02.07.2018 г., потвърден с Решение № 1386/11.09.2018г., издадено от Директор на Дирекция „ОДОП“, [населено място]. С оспорения РА са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), вследствие непризнато право на ползване на данъчен кредит в размер на 347 897,24 лв. за данъчни периоди от 01.10.2014 г. до 31.12.2014г. и начислени лихви в размер на 124 481,54 лв.

С решение № 1105 от 21.02.2019 г. на АССГ, 55 състав РА е отменен.

С решение № 13957 от 18.10.2019 г. на ВАС, Осмо отделение, актът на АССГ е отменен и делото е върнато за ново разглеждане с конкретни указания.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Не са правени никакви сериозни опити да бъдат проверени документите, съхранявани от процесния доставчик и отнасящи се до проверяваните сделки, а извършваните насрещни проверки са в противоречие с регламентираните в ДОПК правила. Твърди се, че органите по приходите са интерпретирали погрешно и необосновано събраните доказателства.

Някои от тях са коментирани избиращелно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че пропуски на доставчика при воденето на счетоводството му. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи /фактури, справки, договори, банкови извлечения и други/, удостоверяващи извършването на процесните доставки. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Счита, че доказателство за реалното извършване на фактурираните му услуги са представени извлечения за направени плащания по банков път и водената търговска кореспонденция.

Според оспорващия данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите доставчици, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Посочено е, че направените органи по приходите изводи противоречат на константната практика на ВАС и на СЕС, която е цитирана.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат С.. В дадения от съда срок са представени допълнителни писмени бележки. Моли за присъждане на разноски.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юриконсулт К. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Представени са допълнителни съображения в писмен вид. Претендира юриконсултско възнаграждение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002217002967-020-001/17.05.2017 г., издадена от началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., с която е възложено извършването на ревизия на „Т. И.“ С.П.А. – клон България за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г.

Ревизията е втора по ред за същия период, след като предходен РА е бил отменен и преписката е върната на органите по приходите.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22002217002967-092-001/ 07.06.2016 г., срещу който в срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не е подадено писмено възражение.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт РА №Р-22002217002967-091-001/02.07.2018 г., издаден от органите по приходи при ТД на НАП [населено място], връчен на 15.04.2019 г.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Жалбата е подадена в рамките на срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

По силата на чл. 226, ал. 1 от АПК, при новото разглеждане на делото, първоинстанционният съд го разглежда делото по общия ред, като производството започва от първото незаконосъобразно процесуално действие, послужило като основание за връщане на делото.

Съгласно указанията на Върховния Административен Съд, дадени в отменителното решение, следва да бъдат обсъдени: 1. представената декларация от пълномощника на доставчика, в която е заявено, че по една от процесните фактури от страна на [фирма] е предоставен единствено труд, а другите спорни фактури не са издавани на ревизираното лице като получател, 2. обстоятелството дали издателят на процесните фактури за извършени доставки на услуги е разполагал с необходимия техника и материали да извърши фактурираните услуги, 3. писмените обяснения на третите лица – работници на доставчика. Следва да се изложат ясни мотиви относно правната връзка между фигуриращия като доставчик в процесните фактури [фирма] и полското дружество N. S. P., по чиято банкова сметка е извършено плащането. Указано е, че е необходимо да бъде изяснено също, дали са извършени фактически услуги като процесните на територията на Л. Н. Б. и какво е счетоводното им отразяване при доставчика и ревизираното лице.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от „Т. И.“ С.П.А. – клон България дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извърши фактурираните доставки.

А. Фактически установявания.

Между „Т. И. С.П.А. клон България като възложител и [фирма], като изпълнител е сключен договор № 34095/02.09.2014 г. с предмет „Електрически и инструментални дейности на територията на Л. Н. Б. в България“. Договорът е сключен въз основа на договор от 26.01.2012 г. между „Л. Н.“ - възложител и „Т. И. С.П.А.“ и С. С.П.А. за цялостен инженеринг, доставка на оборудване и материали, строителство, предварително въвеждане в експлоатация, пускане и съдействие при експлоатационни тествания на база еднократна сума във връзка с изпълнението на "Комплекс за преработка на тежки отпадъци първа база" на територията на рафинерията на "Л. Н." в

[населено място]. Страните са се договорили подизпълнителят [фирма] да изпълни следните дейности: полагане на кабелни трасета със стълба и перфориране, полагане на инструментални кабели, свързване на инструментални кабели, монтаж на инструмент, импулсни линии за инсталиране на инструменти. На основание на сключения договор [фирма] е издало на ревизираното лице четири фактури: № 1/30.09.2014г., № 2/31.10.2014 г., № 3/30.11.2014 г. и № 4/31.12.2014 г. Общата фактурирана стойност възлиза на 1 067 262,24 евро (2 087 383,51 лв.). Оспорващият е упражнил право на приспадане на данъчен кредит през ревизираните периоди. Фактура № 1 е включена в дневниците за продажби на доставчика през м.01./2015 г., докато останалите три фактури не са включени в дневниците изобщо. По време на ревизията от пълномощника на доставчика са представени писмени обяснения, според които той е предал в счетоводството на дружеството всички налични документи - получени или съставени от него. Декларирал, че подписите, положени върху фактурите и уведомителните писма, не са негови. Не е представил информация за видовете дейности, които да са били извършени и обема на строително-монтажните работи, които да са били извършени. Заявява, че не е пренасочвал с кореспонденция парични средства към друго дружество.

Във връзка с дадените от ВАС указания, съдът допусна изслушване на комплексна техническа и счетоводна експертиза. Писменото заключение беше прието като доказателство по делото.

Експертите са описали и анализирали коректно наличните технически и счетоводни документи представени в хода на ревизията, като са изискали от ревизираното лице и от доставчика допълнителни такива, с оглед постигане на обективност и пълнота на изводите. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

Съгласно направените от вещите лица констатации действително фактурирана стойност от [фирма], съгласно процесните фактури е в размер на 889 385,21 евро и тя се различава с общата посочената стойност в размер на 835 164 евро в Договора, като разликата е в размер на 54 221,21 евро.

Вещите лица са установили, че по делото са приложени справки към издадените от доставчика фактури, изготвени от жалбоподателя за извършената от [фирма] работа (т. 3 от констативно-съобразителната част на заключението). Приложените 4-ри броя Справки „за ход на дейностите (монтиране на уреди SCR 02 - сателитна контролна зала)“ отговарят по вид дейности на посочените СМР в таблица 3.1. „Списък на цените по Договор № 340952/2014 от 02.09.2014 г. за извършване на работните дейности“.

По самия договор не са приложени технически документи за договорените количества за монтаж на посочените дейности.

Описаните в Справки „за монтиране на уреди SCR 02 - сателитна контролна зала 080 и съответните заводски единици“ дейности съответстват по вид на посочените работи (записани в чл.2 „Предмет на договора за подизпълнение“, т.2.1. на Договор № 34095/02.09.2014 г.: Полагане на кабелни трасета със стълба и перфориране; Полагане на инструментални кабели; Свързване на инструментални кабели; Монтаж на инструмент; Импулсни линии за инсталиране на инструменти.

Не са предоставени придружаващи документи относно представените Справки „за

положен труд от български, румънски, полски и италиански работници“ към четирите фактури.

По-нататък в заключението се посочва, че по сметката на [фирма] е направен запис за извършено плащане на 14.01.2015 г. от „Т. И.“ С.П.А. –Италия за сумата в размер на 268 800 евро.

През ревизирия период „Т. И.“ С.П.А. – клон България е имало назначени трима служители, които според експертите не са достатъчни за извършване на посочените СМР описани в Договор № 34095/02.09.2014 г. и приложените Справки „за монтиране на уреди SCR 02 - сателитна контролна зала 080 и съответните заводски единици“.

В заключението е отразен и факта (неспорен между страните) , че за периода от 01.09.2014 до 07.06.2015 г. [фирма] е имало назначени по трудово правоотношение 17 служители, като длъжностите на 14 от тях отговарят на дейностите, които следва да се извършат във връзка с договора с „Т. И.“ С.П.А. – клон България.

От представените по делото счетоводни документи е установено, че процесните фактури са отразени коректно в счетоводството на ревизираното лице по с/ка 401 „Доставчици“ 01.10.2014 до 31.12.2014 г. В аналитична оборотна ведомост на с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ на „Т. И.“ С.П.А. клон България с контрагент [фирма] за период от 01.10.2014 до 31.12.2014 г. е записан оборот в размер на 1 739 486,25 лева. Сумата отговаря на общата сума в размер на 1 739 486,25 посочена в четирите фактури.

[фирма] не е предоставил счетоводни записвания по делото. Както беше посочено по-горе само фактура № 1/ 30.09.2014 г. е включена в дневника за продажби на [фирма] за периода м.01.2015 г., с предмет на доставката - електрически и инструментални дейности в рафинерия „Л. Н. Б.“. По информация предоставена от НАП са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 относно наетите служите в [фирма]. Декларациите задължения са внасяни своевременно.

В заключителната част експертите са описали детайлно задълженията на възложителя и доставчика, съгласно Договор № 34095/02.09.2014 г. Задължения на [фирма] включват осигуряване на всички необходими средства и оборудване за да осигури изпълнението на работната дейност. Предоставяне на всичкото необходимо оборудване за предотвратяване на злополуки и управление на извънредни ситуации, разтоварване на базов материал от превозните средства на изпълнителя и/или възложителя. Подбор, обработка, правилно съхранение на базовите материали, предоставени от Изпълнителя. Експертите са констатирани определено повторение в задълженията на страните по Договор № 34095/02.09.2014 г. относно предоставянето на оборудване за извършване на СМР предмет на същия договор.

Вещите лица са потвърдили констатираното по-горе съответствие между описаните в справки „за ход на дейностите (монтиране на уреди SCR 02 - сателитна контролна зала)“ и за „за монтиране на уреди SCR 02 - сателитна контролна зала 080“ дейности и тези, отразени записани в чл. 2, т.2.1. „Предмет“ на Договор № 34095/02.09.2014 г., посочвайки отново, че в договора не са отразени количества на необходимите за извършване СМР от [фирма].

В заключението е посочено, че „Т. И.“ С.П.А. – клон България е закупувало материали от „Т. И.“ С.П.А. Италия, които отговарят по вид номенклатура на извършваните дейности по Договор № 34095/02.09.2014 г. Посочено място за разтоварване „Л. Н. Б.“. От друга страна не са предоставени документи за договорените количества СМР и сертификати за качество по Договор №

34095/02.09.2014 г. между „Т. И. С.П.А. България“ и [фирма].

Отговорите дадени в т. 5 и т. 6 на заключението настоящият съдебен състав не намира за относими към спора, поради което не следва да бъдат обсъждани.

Видно от заключението в неговата счетоводна част, „Т. И.“ С.П.А. – клон България е отчело в с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ разходи за материали във връзка осъществяваната дейност на територията на рафинерия „Л. Н. Б.“. В с/ка 204 „Машини, съоръжения и оборудване“ не са отчитани разходи за оборудване.

Според експертите водената счетоводна отчетност от дружеството позволява проследяването на разходите по отделни контрагенти, срещу които са направени записи на фактури относно вид на доставката - материали или услуги от/за „Т. импиапти С.П.А. България“. Счетоводното отразяване обаче не може да отговори дали действително направените записи и приложените фактури към тях са на реално извършени доставки на материали и услуги.

Процесните четири фактури издадени от [фирма] по Договор № 34095/02.09.2014 г., както и на фактури за закупени материали от „Т. импиапти С.П.А. България“, за които се твърди, че са получени от [фирма] с посочена доставка до рафинерия „Л. Н. Б.“ са осчетоводени коректно.

Документирането и счетоводното отчитане на получените от [фирма] доставки, не се различават от тези, получени от други подизпълнители, които са наети от ревизираното лице за изпълнение на електрически и инструментални дейности на територията на „Л. Н. Б.“.

Процесните СМР, които се твърди, че са изпълнени от [фирма] по Договор № 34095 от 02.09.2014 г. представляват част от необходимите за извършване СМР по Договор №138U00114 от 18.09.2013 г., сключен между жалбоподателя и С. С.П.А (стопанска дейност България). „Т. И.“ С.П.А. – клон България е издал на последното дружество 32 броя фактури към посочено основание Договор №138U00114. В тях не е записано фактурираните СМР от кой подизпълнител на „Т. И. С.П.А. България“ са извършени и не е посочен номер на договор за подизпълнение.

По време на проведеното по делото открито заседание, вещите лица дадоха някои пояснения към заключението.

Експертите изтъкнаха, че по време на работата им по заключението нито жалбоподателят, нито „Л. Н.“ са им предоставили точна техническа документация, касаеща извършваните от [фирма] дейности. Доставчикът е трябвало да предостави работната ръка, която да извърши СМР по съоръжението, но не е посочено същото да е задължено да предостави материали. За това какви машини са използвани при монтажа няма данни, защото в договора е посочено, че и двете страни трябва да предоставят машини и инструменти, без да се уточнява какви. Издадените от [фирма] фактури са придружени от справки, относно хода на дейностите за всеки календарен месец септември, октомври, ноември и декември 2014 г. Тези справки са за количеството и вида на извършените СМР. Към всяка от процесните фактури има протокол за извършена дейност, но експертите не могат да се ангажират категорично с извод, дали тези дейности са могли да бъдат извършени от служителите на [фирма], защото няма данни за цялостния обем и технологичен ред на извършваните монтажни дейности. Към Фактури № 1, № 2, № 3 има предоставени допълнителни справки за

допълнително извършени дейности от български, румънски, полски и италиански работници, за които няма предоставена поименна информация, за това какви дейности са извършвали.

Всички наети лица от [фирма] са били във връзка с договори с жалбоподателя, преди това дружеството не е имало наети лица, които да отговарят за изграждането на подобни инсталации. След приключването на СМР, лицата са били освободени от длъжност. Обектът се отличава с изключителна специфика и за изграждането му са необходими високо квалифицирани специалисти и то голям брой. Според вещите лица не е възможно с наетите 17 човека от доставчика, обектът да бъде изпълнен, с оглед на техния брой и квалификация. От приложените по делото трудови договори не може да се каже с каква квалификация са били назначените работници – посочена е само длъжността. Няма данни за завършено образование или трудов опит на назначените работници.

В инсталацията има стотици метри положени кабели – силови и управляващи. Работници, назначени на длъжността „електротехник“ са могли да полагат такива кабели, но не и да правят настройки на уредите и цялостно свързване на системата.

Като допълнителни доказателства по делото бяха приети РА № Р-02000217006092-091-001/12.07.2018 г. за извършена ревизия на [фирма], в хода, на която от назначените служители на снети обяснения и същите са потвърдили, че са работили за това дружество на територията на „Л. Н.“ Б..

По отношение на връзката на [фирма] и полското дружество N. S. P., по чиято банкова сметка е извършено плащането, като доказателства бяха приети ПИНП № П-22220215184719-073-001/31.05.2016г. на офис на НАП „К. село“, с резултати от проверка, извършена от полската приходна администрация по линия на международния обмен на N. S. P. Sp.z.o.o. С протокола се констатира извършването на услуги от полското дружество към [фирма], на основание на договор № 5033-2014 от 01.05.2014 г., сключен между тях. Договорът има за предмет редица технически услуги по изготвяне на чертежи и проекти за изграждане на инсталации на строителен обект, също и обучение на персонала на строителния обект, провеждане на курсове и изпит по сигурност на персонала на строителния обект, изготвяне на документация за оценка на риска.

Според изложените в писмените бележки на жалбоподателя допълнителни аргументи, на налице безспорни доказателства за търговска свързаност между [фирма] и N. S. P. Sp.z.o.o., която потвърждава истинността на писмата, получени от „Т. И.“ С.П.А. – клон България, в които доставчикът е разпоредил плащанията да се извършат по банковата сметка на S. P. Sp.z.o.o., като е доказано, че плащанията се отнасят именно за задълженията на „Т. И.“ С.П.А. – клон България към доставчика по фактури № 2, № 3 и № 4.

Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.

Анализът на събраните доказателства (включително и допълнителните) не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен

неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщачата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. 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 жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки:

1. Независимо, че издадените от [фирма] фактури са надлежно осчетоводени от ревизираното лице и са придружени със справки за извършените дейности, настоящият съдебен състав не може да приеме, че те доставчикът е притежавал материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществи в действителност. Според изложеното и цитирано по-горе мнение на вещите лица (съдът не намира, че в тази връзка са необходими специални знания), може да се направи извод, че дейността, която би трябвало да са извършвали наетите от [фирма] работници е високо специализирана, технологична и изискваща, опит, материално осигуряване и най-вече подготвени специалисти,

притежаващи специални познания, опит и образование. Наличието на такъв кадрови потенциал у доставчика, би му позволило да осъществи посочените в справките към фактурите монтажни работи. Експертите категорично посочиха, че при липса на данни за опита и квалификацията на наетите работници (назначени на длъжността „електротехник“), може да се приеме единствено за достоверно, че те са могли да полагат кабели, но не и да правят настройки на уредите и цялостно свързване на системата. Видно от съдържанието на съставените към фактурите справки (*същите се намират на електронен носител, предаден от вещите лица и находящ се на л. 451*), прокопаването на канали и полагането на кабели в тях е само малка част от СМР, които доставчикът се твърди, че е извършил. Повечето описани дейности включват монтаж на датчици за ниво и поток, монтаж на индикатори за ниво, монтаж на електронни датчици за дифузионно налягане, монтаж на система за единично почистване на датчици за ниво, монтаж на радиоактивен датчик за ниво, монтаж на електронни диференциални датчици и много други високо технологични дейности, които не е възможно да са осъществени от работници без необходимата квалификация и опит. Дори да се приеме, че наетите от [фирма] лица са били ангажирани единствено с прокопаването на канали и поставянето на кабели, няма как и тези дейности да са осъществени само от тях. Това е така, защото само според справката, съставена към фактура № 1 дължината на положените кабели е над 50 000 метра, което е невъзможно да бъде извършено от седемнадесет души (*каквото е и становището на вещото лице М., изразено по време на проведения разпит*). Не е без значение и обстоятелството, че между ревизираното лице и доставчика не са съставяни приемателно-предавателни протоколи и количествено-стойностни сметки за извършената работа. Наличието на такива документи, макар и да не е от решаващо значение, би било в подкрепа на твърденията на жалбоподателя за реално извършени от доставчика дейности. Допълнителен аргумент за извода за нереалност на доставките е и обстоятелството, че не са предоставени документи за договорените количества СМР и сертификати за качество по Договор № 34095/02.09.2014 г. между „Т. И. С.П.А. България“ и [фирма]. Няма данни нито възложителят, нито изпълнителят да са разполагали с каквото и да е оборудване - машини, инструменти, уреди за настройка и т.н., с които е следвало да се извършва монтажа на описаните в справките уреди и инсталации, независимо от това, че според договора страните са се споразумели възложителят да предостави уреди и инструменти за индивидуална работа. за осъществяване на описаните дейности. Такива не са били заприходени в счетоводството на жалбоподателя, а за изпълнителя липсват изобщо такива данни.

„Т. И.“ С.П.А. – клон България е осчетоводило фактури за закупени материали, за които се твърди, че са предавани на доставчика, във връзка с осъществяването по договора СМР. Независимо, че те са били осчетоводени коректно (т. 2.2 от счетоводната част на заключението), според експертите счетоводното отразяване не може да отговори дали действително направените записи и приложените фактури към тях са на реално извършени доставки на материали и услуги (т. 2.3 от счетоводната част на заключението). Съдът кредитира напълно този извод, защото по делото не бяха представени,

каквито и документи (пътни листове, товарителници, фактури за транспорт, данни за превозни средства), удостоверяващи доставката на такива материали на територията на „Л. Н.“ и такива, от които да се направи извод, че те са приети от представител на доставчика и са надлежно вложени или използвани при реализирането на процесните СМР.

В хода на съдебната проверка на оспорения РА не се представиха доказателства за това, че [фирма], в процеса на своята търговска дейност е имал опит при осъществяване на СМР от типа на процесните или че те са били превъзложени на други лица. В тази връзка съдът намира, че представената търговска кореспонденция между [фирма] и „Т. И.“ С.П.А. – клон България, както и справките към четирите фактури (които не са подписани от представител на доставчика) са съставени с цел приспадане на данъчен кредит по неосъществени доставки, поради което не следва да бъдат кредитирани като достоверни, във връзка с претендираното право на упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя. Не е без значение и факта, че към тези справки не са предоставени придружаващи документи „за положен труд от български, румънски, полски и италиански работници“ (т. 2.3 от техническата част на заключението).

2. По отношение на дадените от ВАС указания да се обсъди представената от представителя на [фирма] декларация, за това, че три от фактурите не са издавани изобщо от дружеството, съдът, с оглед на изложените в т. 1 от решението разсъждения и изводи, съдът намира, че тя не е от съществено значение за спора. На първо място, това е така, защото по делото няма данни какъв е бил обема на представителната власт на М. С., касаеща управлението на дружеството. Безспорно е, че същият не е бил негов законен представител (според справка в Търговския регистър, представляващ дружеството от създаването му до момента е А. Кампус). Възможно е процесните фактури да не са били подписвани от него, което не ги прави невалидни. От съдържанието на декларацията става ясно, че С. не е бил запознат напълно с търговските дела на доставчика и не е проявявал инициатива или усилие да се запознае с тях, което е абсолютно необяснимо с оглед на обема и сложността на дейностите, които се твърди, че са били извършвани и постъпвалите значителните парични потоци. Очевидно в случая е, че [фирма] се е управлявало реално от други лица, които са се занимавали с съставяне и подписване на документи и съставяне на търговска кореспонденция, доколкото такава изобщо е съществувала реално. В тази връзка, съдът намира, че представената от С. декларация не може да влияе съществено на правния спор.

3. На следващо място съдът не кредитира представените от наетите от [фирма] работници писмени обяснения. Независимо от наличието на трудови договори и твърдения, че те са работили на територията на „Л. Н.“, няма как да се приеме, че това обстоятелство е абсолютно доказано. Общеизвестно е, че бургаската рафинерия е обект от национално значение и достъпът до него подлежи на специален контрол. По делото не са представени данни за това как наетите работници са влизали на територията ѝ и как са достигали работните площадки, където се твърди, че са осъществявани дейностите. Няма данни и за съставяни книги за проведени периодични и ежедневни

инструктажи за безопасност съгласно Кодекса на труда, което е абсолютно задължително в случая. Независимо от факта, че за работниците са внасяни осигуровки, не е доказано, че същите са получавали реално договорените възнаграждения (няма съставени ведомости за работни заплати или документи за изплащането на такива).

4. По отношение на връзката между [фирма] и N. S. P. Sp.z.o.o., касаеща плащането извършено по фактури № 2, № 3 и № 4 от страна на „Т. И.“ С.П.А. – клон България по сметката на полското дружество, съдът намира, че това обстоятелство не е от съществено значение за спора, независимо, че съдържа индиция за привидност на търговските взаимоотношения между ревизираното лице и доставчика. Без съмнение, при такива значителни парични задължения, длъжникът трябва да е напълно убеден, че плащането по търговска сделка не по сметка на кредитора, няма да го задължи повторно в бъдеще. Няма съмнение, че [фирма] е имало право да укаже на жалбоподателя да не превежда дължимите суми по неговата сметка, а по сметка на трето лице, във връзка със съществуващи между тях търговски отношения и задължения. Според съда обаче, това е следвало да стане, единствено при наличие на писмено споразумение между страните, което да освободи в бъдеще „Т. И.“ С.П.А. – клон България от задължение за повторно плащане. Такова споразумение в случая липсва, което е още един аргумент в подкрепа извода за привидност и нереалност на процесните доставки.

На последно място за пълнота съдът намира, че следва да отбележи, че издадения на [фирма] Ревизионен акт № Р-02000217006092-091-001/12.07.2018 г., с който по отношение на дружеството не са констатирани отклонения от задълженията, свързани с данъчното облагане, не може да повлияе на направените по-горе констатации и изводи. В този аспект е изключително богата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица. В разглеждания казус няма как да се приеме дори, че доставчикът е изпълнявал коректно задълженията си, отнасящи се до редовното водене на счетоводството, защото от една страна достъп до него не е предоставен нито на ревизиращите органи, нито на вещите лица, а от друга страна е безспорно установено, че три от процесните фактури изобщо не са били включени в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди.

В заключение според настоящия съдебен състав може да се приеме, че в случая са налице всички предпоставки, навеждащи на извода, че в случая се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

По изложените съображения съдът намира, че правото на данъчен кредит по процесните четири фактури е упражнено неправомерно. Оспореният РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с

материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Т. И.“ С.П.А. – клон България – [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. Л. чрез адвокат И. С. срещу Ревизионен акт № Р-22002217002967-091-001/02.07.2018г., потвърден с Решение № 1386/11.09.2018г., издадено от Директор на Дирекция „ОДОП“, [населено място]. С оспорения РА са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност, вследствие непризнато право на ползване на данъчен кредит в размер на 347 897,24 лв. за данъчни периоди от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г. и начислени лихви в размер на 124 481,54 лв.

ОСЪЖДА „Т. И.“ С.П.А. – клон България – [населено място], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. Л. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 7253 (седем хиляди двеста петдесет и три) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.