

РЕШЕНИЕ

№ 5138

гр. София, 28.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35 състав, в публично заседание на 28.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Силвия Мичева-Димитрова

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **701** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – чл.161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], ул. Ф. Ж. К., № 2А, ап.8, представлявано от управителя Р. Ц. Г., против Ревизионен акт № 22221421007096-091-001/03.08.2022 г., издаден от Н. Ж. К. - началник на сектор, възложил ревизията, и Е. С. Ц. – главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1836/25.11.2022 г. на Т. Й. Т. – директор на дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], в частта, в която са установени задължения за довносяне в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за данъчен период м.12.2020 г. по фактури, издадени от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, а именно: главница в размер на 88 022,40 лв., и съответните лихви върху посочената главница в размер на 13 840,18 лв. Жалбоподателят счита, че ревизионният акт в оспорената му част е постановен при съществени нарушения на процесуалните правила и материалния закон. Твърди, че направените в него констатации не кореспондират с представените в хода на ревизионното и съдебното производство документи и не се основават на подробен и задълбочен анализ на същите. Навежда доводи за противоречие и с трайно установената практика на СЕС и на ВАС. По същество се иска от съда да се произнесе с решение, с което РА в оспорената част да бъде отменен като необоснован,

недоказан, издаден в нарушение на административнопроизводствените правила, на материалния закон и в разрез с практиката на СЕС и ВАС.

В съдебните заседания жалбоподателят се представлява от адв. Н. Я. от АК – С. З.. Поддържа жалбата и моли съда да отмени ревизионен акт в оспорената част. Представя подробни писмени бележки. Моли за присъждане на направените по делото разноски съгласно списък по чл.80 от ГПК в общ размер на 8913,40 лв., от които: 50,00 лв. - внесена държавна такса, 6500,00 лв. - хонорар за процесуално представителство; 2363,40 лв. – възнаграждение за вещо лице.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ – С., не се явява и не се представлява в съдебните заседания, не представя становище по жалбата.

Софийска градска прокуратура - уведомена за образуваното производство, не изпраща представител.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост, взе предвид становищата на страните и на основание чл.160, ал.2 от ДОПК, въз основа на събраните по делото доказателства, провери законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт и прие за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл.159, ал.1 от ДОПК, от надлежно легитимирано лице, срещу подлежащ на съдебно оспорване ревизионен акт, обжалван и потвърден по административен ред, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна по съображенията, изложени по-долу:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221421007096-020-001/13.12.2021 г., издадена от Н. Ж. К. - началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощен със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на и.д.директор на ТД на НАП С. и Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП.

Със заповедта е възложено извършването на ревизия на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], ул. Ф. Ж. К., № 2А, ап.8, представлявано от управителя Р. Ц. Г., за определяне задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2020 г. до 31.10.2021 г. и корпоративен данък по ЗКПО от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. Определен е ревизиращия екип, както и срока за завършване на ревизията, а именно: тримесечен срок от връчването на ЗВР. Заповедта е връчена на 20.12.2021 г. по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК.

Със ЗИЗВР № Р-22221421007096-020-002/21.03.2022 г., издадена от Н. Ж. К. - началник на сектор, възложил ревизията, срокът е продължен по реда на чл.113, ал.3 от ДОПК до 21.04.2022 г.

И двете заповеди са подписани с валидни към съответния момент електронни подписи, положени в съответствие със Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, за което са представени писмени доказателства и са връчени на ревизираното дружество.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221421007096-092-001/03.06.2022 г. Той е връчен електронно на 06.06.2022 г. В срока, удължен до 20.07.2022 г. с Уведомление № Р-22221421007096-РУС-001/23.06.2022 г., ревизираното лице подало Възражение вх. № 10671/20.07.2022 г. То е обсъдено в мотивите на ревизионния акт и е прието за

частично основателно.

Ревизията е приключена с издаването на Ревизионен акт /РА/ № 22221421007096-091-001/03.08.2022 г., издаден от Н. Ж. К. - началник на сектор, възложил ревизията, и Е. С. Ц. – главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Подписан е с валидни електронни подписи, положени в съответствие със Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, за което са представени писмени доказателства. Връчен е електронно на 04.08.2022 г.

На 17.08.2022 г. в регистъра на ТД на НАП С. е заведена Жалба вх. № 14094 от същата дата /вх. № 23-22-1354/23.08.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С./ С нея ревизионният акт е оспорен в частта на установените задължения по ЗДДС вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 96 593,23 лв. и лихви в размер на 14 615,91 лв. за ревизираните данъчни периоди м.12.2020 г., м.02.2021 г., м.07.2021 г. и м.08.2021 г. Направено е искане за отмяна в тази му част. Представени са доказателства. В останалата част ревизионният акт не е оспорен и е влязъл в сила.

С Решение № 1836/25.11.2022 г. директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП се е произнесъл по жалбата като е потвърдил РА № 22221421007096-091-001/03.08.2022 г. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.12.2020 г., м.02.2021 г., м.07.2021 г. и м.08.2021 г. При постановяването му не е спазен срока по чл.155, ал.1 от ДОПК, но това не представлява съществено процесуално нарушение доколкото срокът е инструктивен.

На 09.12.2022 г., в срока по чл.152, ал.1 от ДОПК, е постъпила жалба срещу Решение № 1836/25.11.2022 г. само в частта, с която са установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2020 г. по фактури, издадени от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, както следва: главница в размер на 88 022,40 лв., и съответните лихви върху посочената главница в размер на 13 840,18 лв. Въз основа на нея е образувано настоящото производство.

Относимите изводи на органите на приходите /т.е. касаещите единствено фактурите, издадени от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД/, обективирани в издадения ревизионен акт и ревизионния доклад, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от първия, са направени след анализ на събраните в ревизионното производство писмени доказателства.

Събрани са данни за статута на дружеството и осъществяваната от него дейност. Установено е, че „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 16.01.2014 г. Дружеството е със седалище и адрес за управление: [населено място], [жк], ул. Ф. Ж. К., № 2А, ап.8. Органи на управление са управителите Ц. А. Г. и Р. Ц. Г.. Едноличен собственик на капитала е Р. Ц. Г..

Дружеството е регистрирано по ДДС на 18.03.2014 г. с предмет на дейност: код по К. 2008-4399 „Други специализирани строителни дейности, неклассифицирани другаде“. То е специализирано в изграждането, реконструкцията и ремонта на инфраструктурни обекти, а също и на обекти в сферата на високото строителство. Притежава удостоверения от К. на строителите в България. Поддържа застраховка „Професионална отговорност на участниците в проектирането и строителството“ съгласно чл.171, ал.1 от ЗУТ. Сертифицирано е от над 7 години по трите основни стандарта за качество: стандарт за управление на качество ISO 9001:2008, система за управление на околната среда ISO 14001:2004 и система за управление на здравето и

безопасността при работа ISO 18001:2007. Всички сертификати са с обхват строително-монтажни работи за инфраструктурни обекти и такива в сферата на високото строителство. Има открити 7 банкови сметки. В него работят 33 лица, наети по трудови договори.

Управителите на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД – [населено място] са свързани лица и с други дружества, но „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД не е сред тях.

Съставителите на РД и РА проследяват процесуалните си действия, изразяващи се в извършване на насрещни проверки на други задължени лица, в т.ч. и на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, проучване и анализ на изискани документи и писмени обяснения, установяване на основните клиенти и дейностите, които РЛ е извършвало в ревизирия период, проверка на счетоводството му и т.н.

Установено е, че през ревизирия период /и в частност периода м.12.2020 г./ данъчният кредит се формира основно от доставки на строителни материали, необходими за изграждането на обектите на дружеството, от използвани външни услуги при строителството, услуги под наем на механизация и други. Един от доставчиците е „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, който в данъчен период м.12.2020 г. е издал четири фактури за строителни материали:

- Фактура № [ЕГН]/07.12.2020 г.;
- Фактура №[ЕГН]/11.12.2020 г.;
- Фактура № [ЕГН]/14.12.2020 г. и
- Фактура № [ЕГН]/21.12.2020 г.

По посочените фактури жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 88022,40 лв.

Освен гореописаните фактури, ревизираното лице е представило приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения и Хронологичен регистър на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД от 01.01.2020 г. до 31.10.2021 г.

В хода на ревизията е извършена и насрещна проверка на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД. Резултатите от нея са обективирани в ПИНП № П-22221022001602-141-001/31.01.2022 г. Първоначално дружеството не е представило изисканите му документи, справки и обяснения. Такива са изпратени на по-късен етап.

Въз основа на проверки в ИС на НАП е установено, че „В.-ИНВЕСТ-И.-1991“ е регистрирано като еднолично дружество с ограничена отговорност с Булстат[ЕИК] и е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 01.11.2019 г. със седалище и адрес на управление: [населено място], район Т., п. к. 1000, [улица], ет. партер, офис 13; електронна поща: [електронна поща]. Капиталът на дружеството е 100,00 лв. и е внесен изцяло. Управител е В. С. Х., който е и едноличен собственик на капитала. Дружеството е регистрирано със следния предмет на дейност: консултантски, посреднически, комисионерски и рекламни услуги; търговско представителство; вътрешна и външна търговия; отдаване на транспортни средства; строително-ремонтни дейности; пътнически и товарни транспортни дейности в страната и чужбина; търговия с промишлени и други стоки; ресторантьорство, питейни и хранителни заведения; покупко-продажба на стоки или вещи в готов или обработен вид и други незабранени от закона дейности. Деклариран пред НАП основен предмет на дейност: НСИ К. 2008 код: 4719 - Търговия на дребно в неспециализирани магазини с разнообразни стоки; НКИД 2003 код: 5212 - Търговия на дребно в неспециализирани магазини с разнообразни стоки. По подадена ГДД по

чл.92 от ЗКПО за 2020 г. дейността е с код 4339 „Други довършителни строителни дейности“. Дружеството няма регистриран ЕКАФП. Няма регистрирани трудови и граждански договори за периода на издаване на фактурите на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, което е установено от базата данни за подадени Уведомления по чл.62, ал.5 от КТ и Справка за подадени Справки по чл.73 от ЗДДФЛ.

„ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД – [населено място] е регистрирано по ЗДДС от 21.11.2019 г. - регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Дружеството-жалбоподател „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД – [населено място] е негов клиент в периода от 01.12.2020 г. до 30.11.2021 г., което се установява от декларираните данни по СД по ЗДДС. Към момента на ревизията доставчикът няма активни банкови сметки.

На „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД – [населено място] е извършена ревизия по ЗДДС с обхват, който включва периода на издаване на процесните фактури. Установени са задължения в особено големи размери. В хода на ревизията дружеството не е предоставило достъп до счетоводството си, в резултат на което не са проверени счетоводни, търговски или други книжа, документи и носители на информация с оглед установяване на задълженията за данъци, както и нарушения на данъчното законодателство. Към момента на приключване на проверката то има изискуеми задължения към бюджета, има образувано и изпълнително дело.

В хода на настоящото ревизионно производство е извършена проверка в ИС „Контрол“ на НАП, при която е установено, че в дневника за продажби на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД и СД по ЗДДС за м.12.2020 г. са включени процесните фактури с получател „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД – [населено място]. Допълнително спорният доставчик е представил документи, както следва: оборотна ведомост за м.12.2020 г., синтетична хронологична ведомост на сметка 501 за периода 01.01.2021 г. – 31.03.2021 г., синтетична хронологична ведомост на сметка 602 за периода 01.01.2021 г. – 31.03.2021 г., аналитична хронологична ведомост за периода 01.12.2020 г. – 28.03.2021 г., аналитична хронологична ведомост за периода 01.12.2020 г. – 31.12.2021 г., фактури за покупки от „АСЕНОВА-СЧЕТ-КОНСУЛТ“ ЕООД с Булстат[ЕИК] за м. 12.2020 г., фактури за продажби на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, ведно с плащания, взаимствани от РЛ за м.12.2020 г.

Управителят на дружеството В. С. Х. е представил писмени обяснения, в които е заявил, че през отчетната 2021 г. основни икономически дейности, които срещу и на база сключени договори дружеството е осъществявало и извършвало строително-ремонтни услуги с подизпълнители, както и продажба на строителни материали, закупувани от „АСЕНОВА-СЧЕТ-КОНСУЛТ“ ЕООД през м.02.2020 г., които последното, от своя страна, е закупувало от „СУБИ М“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Те са заплащани в брой, тъй като дружество „СУБИ М“ ЕООД е имало регистрирано фиксално устройство.

Във връзка с доставката на строителните материали, предоставяни на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД управителят на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е уточнил, че не е в състояние да представи някои от поисканите от ревизиращия екип документи, тъй като в процесния период дружеството е било представлявано и управлявано от друго лице - П. Б. Г., а също така счетоводното обслужване се е извършвало от друг счетоводител. Имало е открита разплащателна банкова сметка в „ЮРОБАНК и ЕФ ДЖИ“ АД и при договора им с „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД основно контакта са осъществявали управителите

на дружествата. Управителят на дружеството-доставчик е посочило, че разполага с информация, че в периода „АСЕНОВА-СЧЕТ-КОНСУЛТ“ ЕООД е имало назначени двама шофьори на трудов договор, имали са и договор за наем на автомобил /лекотоварен/ и материалите, които „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е закупувало от тях са доставяни директно от „АСЕНОВА-СЧЕТ-КОНСУЛТ“ ЕООД към „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД в уговорения ден и място.

Спорният доставчик е представил част от документите, поискани от ревизиращия екип: фактури за покупка и продажба на строителни материали; протоколи за продажбите на строителните материали, които са включени в СД по ДДС за периода м.12.2020 г., платежни документи, оборотна ведомост за м.02.2021 г., аналитична хронологична ведомост за периода 01.12.2020 г. – 31.12.2021 г., синтетична хронологична ведомост за м.02.2021 г. и др.

В писменото обяснение на управителя на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД се съдържат данни, че преди той да поеме ръководството на дружеството, е имало много пропуски при воденето на счетоводството, пропуснати СД, пропуснати подавания на данни за сключени трудови договори, декларации обр. № 1 и № 6 и др. Уточнено е, че транспортирането на закупените и доставени материали в „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД винаги е било организирано и осъществявано от доставчиците, а транспортът на материалите до обектите е в бил включен в тяхната цената, а в другия случай като отделна позиция във фактурите. Приемането на материалите винаги се е извършвало от ръководителя на обекта, респективно техническия ръководител. Съхранението на стоките/материалите при „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД винаги се е извършвало на самите обекти, в специално обособени места.

Относно аналитичната отчетност е направено уточнение, че в счетоводната програма такава не се води, счетоводно сумите се отчитат стойностно, а количествено и по единична цена се описват от технически ръководител, които приема стоката на обекта. Изписването на стоката става с влагането ѝ в обекта, за което техническият ръководител отбелязва в самата фактура за кой обект е вложено.

Изброени са обектите, на които „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е доставял материалите по спорните фактури, а именно: Професионална гимназия по строителство, архитектура и геодезия „Л. Б.“, Професионална гимназия по електротехника и технологии „Г. С. Р.“ и Професионална гимназия по електроника „Д. А.“ в [населено място], с възложител Министерство на образованието и науката. Част от материалите били използвани за строително-монтажни дейности при изграждането на подпорна стена за укрепването на джамия в [населено място]. Обемът на всички СМР с възложител Министерството на образованието и науката бил около 3,5 млн. лв. без ДДС, а дейностите по укрепване на джамията били на стойност над 450 хил. лв. без ДДС. Всички доставени стоки били платени по банков път в срок. Посочено е, че документи относно последващата реализация на стоките, посочени в спорните фактури, се явяват протоколите обр. № 19, които са приложени към документите и счетоводното насочване в сметка от гр. 611 – име на обекта.

След направена проверка в Имотния регистър на Служба по вписванията, ревизиращият екип е констатирал, че доставчикът няма помещения и търговски обекти, което не се оспорва от дружеството. По данни от КАТ „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД няма регистрирани собствени МПС. Дружество не разполага с такива активи и съгласно данните в ИС на НАП – Актив на

баланса за 2020 г., ОПР в частта на разходи за амортизации. Проверката за подадени декларации по чл.55 от ЗДДФЛ установила, че за 2020 г. и 2021 г. ЗЛ не е подавало декларации по чл.55 от ЗДДФЛ за изплатени доходи от наем на физически лица. „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД има подадени уведомления за две назначени лица на трудов договор от 15.02.2021 г. Ревизиращият екип е възприел също, че дружеството не разполага и с наети обекти за упражняване на дейността си, с наети транспортни средства и персонал за осъществяване на фактурираните доставки на страна, в производството не били представени доказателства за произхода на стоките, нито такива за осчетоводяване на доставките към „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД и на доставки от предходни доставчици. Не били представени платежни документи както относно продажбите към „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, така и относно покупките, свързани с тези продажби. Липсвали доказателства за трудова, техническа и технологична обезпеченост за осъществяване на спорните доставки към „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД.

Въз основа на горните данни и в резултат на възприетите факти и обстоятелства, ревизиращият екип направил извод, че не е доказана реалност на доставките по смисъла на чл.6 от ЗДДС от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД към ревизираното лице „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД. Прието е, че събраните и разгледани по време на ревизията документи не установяват по категоричен начин прехвърлянето на собствеността върху стоките, описани във фактурите. С оглед на това е изразено съмнение относно добросъвестността на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, което при осчетоводяването и посочването на процесните фактури в дневниците си за покупки не е взело разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че взаимоотношенията му с конкретния доставчик на го довеждат до участие в доставка, по която данъкът е начислен неправомерно.

Ревизиращият екип е приел, че при липса на доказателства за реалността на доставката, неправилно би било да се признае правото на данъчен кредит на РЛ, както и че тази липса налага извод за относителна симулация на доставките, по които ревизираното лице е получател. Според него, липсата на доставки към ревизираното дружество, липсата на заведена счетоводна отчетност, която да предоставя надеждна одитна следа при доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД така, че да може да се установи вярно и точно стокосен поток, ангажиран материален и трудов ресурс, плащане, транспортиране, предаване на стока, в резултат на което да се установи извършването им и събраните доказателства, дали услугата е била за извършване на облагаемите дейности на РЛ, дават основание да се направи извод, че издателят на фактурите към клиента „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД е знаел, че същите нямат реален икономически израз и са съставени с цел заобикаляне на заплащането на дължимите данъчни задължения.

По делото е допусната, изслушана и приета като неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза, заключението на която се възприема от съда като безпристрастно и изготвено с необходимия професионализъм и компетентност.

Вещото лице М. П. Г.-Л., изготвило ССЧЕ, се е запознало и проучило ревизионната преписка, водената от жалбоподателя и от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД счетоводна и търговска документация, в т.ч. процесните фактури, наличните съпроводителни документи към тях, договор и счетоводни регистри. То е извършило проверка на място в счетоводството на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД на оригиналните първични документи

и анализ на счетоводните сметки, взетите счетоводни записвания на извършените разходи по процесните доставки, регистрите по хронологичната и аналитична отчетност по счетоводните сметки, както и реализираните последващи доставки, осчетоводени в приходите на жалбоподателя и относими към спорните въпроси.

Вещото лице е извършило и проверка на документите, които „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е предоставило на органите на НАП, респ. са приложени към администивното досие, както и на процесните доставки. Анализирало е счетоводните сметки, взетите счетоводни записвания, регистрите им по хронологична и аналитична отчетност по счетоводните сметки.

В резултат, вещото лице е установило, че „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е издало на жалбоподателя „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД 4 броя данъчни фактури за данъчния период за м.12.2020 г., за доставка на строителни материали, както следва: № [ЕГН]/07.12.2020 г. с данъчна основа /ДО/ 65 520,00 лв. и ДДС 13 104,00 лв.; № [ЕГН]/11.12.2020 г. с ДО 133 597,00 лв. и ДДС – 26 719,40 лв.; № [ЕГН]/14.12.2020 г. с ДО 132 875,00 лв. и ДДС – 26 575,00 лв. и № [ЕГН]/21.12.2020 г. с ДО 108 120,00 лв. и ДДС – 21 624,00 лв., за които не е признато право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя в размер на ДДС 88 022,40 лв. Те са издадени във връзка със сключения между двете дружества договор от 02.11.2020 г., направени заявки за доставка на материали и изготвени впоследствие протоколи за предаване и приемане на доставките, оформени от двете страни. Фактурите са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя, с предмет доставката - строителни материали. По отношение съдържанието на счетоводните документи вещото лице е категорично, че те отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, ЗДДС и Правилника за прилагане на ЗДДС.

Становището на експерта е, че процесните данъчни фактури са осчетоводявани периодично, в хронологичен ред в дебита на счетоводна сметка № 601/11 „Разходи за материали за строителство“ с данъчната им основа и дебита на счетоводна сметка № 4531 „ДДС на покупките“, с начисленото ДДС, срещу кредитирането на счетоводна сметка № 401 „Доставчици“, партньор „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД. Съгласно възприетият метод на аналитично отчитане изписванията на строителните материали по обекти са описвани количествено от технически ръководител на обекта, който приемал стоката на обекта, като в самата фактура се отбелязва в кой обект е вложен материала. На всяка фактура е записано за кой обект се отнася съответната доставка на строителните материали. Тя е подписана от управителя/техническия ръководител на обекта или ръководителя на отдел строителство. Приключването на разходите за извършените строителни материали е извършено по дебита на счетоводна сметка № 611/20 „Разходи за основната дейност“, аналитична партида „за обекти с възложител МОН - С. 3.“ и № 611/23 партида „[община] баня“, срещу кредита на счетоводна сметка № 601/11 „Разходи за материали за строителство. С приключване на всяка отчетна година, в т.ч. и към 31.12.2020 г. са съставяни вътрешни протоколи за всеки обект, в който е описана стойността на вложената доставка и етапа на актуване, т.е. до каква степен е актувано и какъв е признатия разход за отчетния период, съответно има ли незавършено производство и на каква стойност. Вещото лице е отбелязало, че в конкретния случай, при извършената проверка в счетоводството на жалбоподателя и представените аналитични ведомости на счетоводна сметка № 611/20 „Разходи за основната дейност“, аналитична партида „за обекти с възложител МОН - С. 3.“ е останало

незавършено производство в размер на 421 802,41 лв., в т.ч. са и неизписаните процесни строителни материали.

Разплащанията на процесните фактури е извършвано от жалбоподателя по банков път от Пощенска банка през м.02.2021 г. на доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД в същата банка. В счетоводството на жалбоподателя разплащането е осчетоводявано по дебита на счетоводна сметка № 401 „Доставчици”, партньор „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, и в кредита на счетоводна сметка № 503/1 „Разплащателна сметка в лева“, със съответните дължими суми. При извършената проверка вещото лице е установило, че процесните фактури са намерили правилен счетоводен израз в регистрите на жалбоподателя.

Относно начина на транспортиране на строителните материали – предмет на спорните доставки, и за чия сметка са разходите, свързани с тази дейност, вещото лице е уточнило, че съгласно сключения между „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД /възложител/ и „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД /изпълнител/ Договор за доставка на материали от 02.11.2020 г. Изпълнителя е следвало да доставя процесните строителни материали с транспорт, организиран от него до строителните обекти на възложителя: Професионална гимназия за строителство, архитектура и геодезия „Л. Б.”; Професионална гимназия по електротехника и технологии „Г. С. Р.” – [населено място]/ Професионална гимназия по електроника „Д. А.” – [населено място]/. Съгласно чл.6/2/ от същия договор, в единичните нетни цени /без ДДС/ на стоките е включен транспорта до обекта, посочен от Възложителя, като в цената не са включени разходите за разтоварването ѝ.

В счетоводството на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, няма осчетоводени разходи за транспортни услуги за извършените процесни доставки на строителни материали и същите са направени от и за сметка на доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД.

Вещото лице е категорично, че спорните фактури са включени в дневниците за покупките на жалбоподателя за данъчния период м.12.2020 г., а от тук и СД за съответния данъчен период, подавани от жалбоподателя по електронен път в НАП.

Към 31.12.2020 г. четирите процесни фактури, издадени от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, на обща стойност 528 134,40 лв. са неразплатени и са посочени като кредитно салдо на счетоводна сметка № 401 „Доставчици“ в оборотната ведомост на жалбоподателя за този период. Покупките на строителни материали, за които са издадени спорните фактури, са разплатени от жалбоподателя по банков път през м. февруари 2021 г. от разплащателната му банкова сметка в банковата сметка на доставчика с IBAN: 73BPBI79421023693801 в Пощенска банка, описани подробно в обстоятелствената част на съдебно-счетоводната експертиза.

Плащанията на данъчните фактури № [ЕГН] от 07.12.2020 г.; № [ЕГН] от 11.12.2020 г.; № [ЕГН] от 14.12.2020 г. и № [ЕГН] от 21.12.2020 г. е извършено от жалбоподателя изцяло на доставчика с банкови бордера: от 04.02.2021 г. - в размер на 78 624,00 лв.; от 11.02.2021 г. - в размер на 83 000 лв.; от 12.02.2021 г. - в размер на 77 316,40 лв.; от 16.02.2021 г. - в размер на 79 450,00 лв.; от 18.02.2021 г. - в размер на 80 000 лв. и от 08.02.2021 г. - в размер на 129 744 лв., общо в размер на 528 134,40 лв.

В счетоводството на жалбоподателя разплащането на фактурите е осчетоводено през месец февруари 2020 г. по дебита на счетоводна сметка № 401 „Доставчици”, партньор „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД и кредита на счетоводна

сметка № 503/1 „Разплащателна сметка в лева“ с изплатените дължими суми общо в размер на 528 134,40 лв. по спорните фактури.

Относно последващата реализация на материалите – предмет на процесните доставки, вещото лице е обосновоало положителен отговор. Изготвило е приложение към експертизата /Приложение № !/, в което е описало вида, количествата и единичните цени на процесните строителни материали и общата стойност на процесните фактури. Срещу всеки вид строителен материал е записано къде са вложени строителните материали, клиента, обекта, позицията на извършените услуги в Акт образец 19 по дати и години, стойността им по позиции, номер на издадената от жалбоподателя фактура на клиента, общата ѝ стойност и разплащането ѝ по банков път.

Установено е и е отбелязано, че протоколите за приемане на извършените строително-монтажни работи – Акт обр. № 19, в които са включени позиции с вложените процесни строителни материали са от следните дати: 18.12.2020 г., 01.02.2021 г., 22.04.2021 г., 14.06.2021 г., 12.07.2021г., 18.08.2021 г. 20.08.2021 г. Видът на извършените дейности е както следва: „кофраж и демонтаж по стени и фундаменти, средна сложност“, „полагане на грунд и хидроизолация в 2 пласта /4 мм. и пл. посипка“; „подлепване с изравняващ пласт хидроизолация“; „доставка и изпълнение на полиерна мазилка по фасади, вкл. грундиране, зърнометрия 1.5 мм - цвят по образец“; „доставка и монтаж на топлоизолация от каменна вата 10 см под покривна плоча“; „направа на нова вароциментова мазилка по стени и тавани“; „полагане на грунд и латекс“; полагане на грунд и полимерна мазилка“; направа на шпаковка с вграждане на пласмасови ъгли“; „изкръпване на обрушена мазилка по фасада“; „направа на куфари от гипсокартон на метална конструкция“; „полагане на полимерна мазилка включително грундиране“; доставка и изпълнение на мозаечна мазилка по фасади на полуподемно ниво 1.5 мм, вкл. грундиране“; „полагане на терекота“; „полагане на фаянс“; полагане на грунд по стени и тавани“ и други.

В Приложение № 1 от експертизата са посочени, аналитично по видове и стойност, строителните материали - предмет на процесните фактури през м.декември 2020 г., чиито общ размер е 440 112 лв., като актуваните услуги по позиции и актове за извършените строително-монтажни работи, в които са вложени строителните материали през периода от м. декември 2020 г. до 31.12.2021 г. с Протоколи Акт обр. № 19 са в общ размер на 582 079,29 лв. За периода от 18.12.2020 г. до 31.12.2021 г., „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД е издал данъчни фактури на клиентите си МОН, [община] баня /ф-ра 193/18.12.2021 г./ и Професионална Гимназия по електротехника и технологии „Г. Р.“ /ф-ра 220/12.07.2021г./, в общ размер на 1 819 435,70 лв., в които са включени и позициите за извършените услуги, с които са актувани процесните строителни материали. В обстоятелствената част на експертизата вещото лице е посочило осчетоводяването на издаденит от жалбоподателя данъчни фактури на клиентите си: Мининстерство на образованието и науката, [община] баня и Професионална гимназия по електротехника и технологии „Г. Р.“, както и тяхното разплащане.

При извършената проверка в счетоводството на жалбоподателя е установено, че посочените в Приложение № 1 данъчни фактури, издадени от „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, са намерили правилно счетоводно отражение в дневниците за продажба на жалбоподателя и в СД за съответните данъчни периоди.

Според експерта, през процесния период от страна на дружеството-жалбоподател е водена редовно счетоводната отчетност, което е в съответствие със счетоводното

законодателство за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г.

Осчетоводяването на фактурите, издадени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД през м.12.2020 г., е осъществявано в хронологичен ред през същия месец – т.е. м.12.2020 г., и са намерили правилно отражение в счетоводните регистри на жалбоподателя.

Процесните доставки са извършени въз основа на договор, сключен на 02.11.2020 г. между „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД - възложител, и „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД – изпълнител. Предметът на договора включва продажба на строителни материали и доставката им до обектите на възложителя. В съответствие с чл.1, ал.1 възложителят е изготвял заявки до изпълнителя за доставка на строителни материали до строителните му обекти. Те са от дати: 01.12.2020 г., 09.12.2020 г., 11.12.2020 г. и от 17.12.2020 г. Съставени са в два екземпляра – по един за всяка от страните и подписани от техни представители.

През м.12.2020 г. доставчикът „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е издал спорните четири данъчни фактури. Към тях са приложени протоколи за предаване и приемане на строителните материали от 07.12.2020 г.; от 11.12.2020 г.; от 14.12.2020 г. и от 21.12.2020 г., т.е. от датите, на които са издадени данъчните фактури. Протоколите са подписани от представителите на доставчика и жалбоподателя, а стоките са посочени по количества, единична цена и обща цена за всеки вид строителен материал и са идентични с тези по данъчните фактури и договора от 02.11.2020 г.

Вещото лице е извършило проверка на посочените по-горе първични и вторични документи, издадени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, намерили отражение в счетоводството на доставчика, при което е установило, че последните отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, ЗДДС и Правилника за прилагане на ЗДДС по отношение на съдържанието и реквизитите на счетоводни документи.

При извършване на експертната, от счетоводството на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД са представени дневник за продажбите за м.декември 2020 г. и Справка-декларация за данъчния период. Въз основа на това експертът е установил, че за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. в дневника за продажбите доставчикът е включил процесните данъчни фактури, които са намерили отражение в Справка-декларация за м. декември 2020 г. Същият е отразил начисления от него ДДС като задължение към бюджета, общо в размер на 88 022,40 лв., а това обстоятелство се доказва и приложените към административната преписка счетоводни регистри и оборотна ведомост за същия период, констатирано е и от ревизиращия екип.

При извършената проверка на синтетичната хронологична ведомост на сметка № 411 „Клиенти“, вещото лице е установило, че процесните фактури, издадени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД са осчетоводени през м.декември 2020 г. в дебита на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, партида - „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, с общ размер на данъчните фактури – 528 134,40 лв. и в кредита на счетоводна сметка № 702 „Приходи от продажбата на стоки“ 440 112,00 лв., и счетоводна сметка № 453/2 „Начислен ДДС на продажбите“ в размер 88 022,40 лв.

Експертната е установила, че плащанията по четирите фактури е направено през 2021 г. Към 31.12.2020 г. процесните фактури, издадени от

„ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД на обща стойност 528 134,40 лв. са неразплатени и са посочени като дебитно салдо на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“ в оборотната ведомост на доставчика за този период.

Същевременно, „Пощенска банка“ ЕАД е представила банкови извлечения на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД от сметка с IBAN: 73ВРВІ79421023693801 за периода от 05.01.2021 г. до 28.02.2021 г. Видно от тях плащанията на фактурите е извършено от „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД по банковата сметка на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, както следва:

- по Фактура № [ЕГН]/07.12.2020 г. - с б.б. от 04.02.2021 г. са преведени 78 624,00 лв.;
- по Фактура № [ЕГН]/11.12.2020 г. - с б.б. от 11.02.2021 г. са платени 83 000,00 лв. и с б.б. от 12.02.2021 г. са платени 77 316,40 лв., при общ размер на сумата по фактурата 160 316,40 лв.;

- по Фактура № [ЕГН]/14.12.2020 г. - с б.б. от 16.02.2021 г. са платени 79 450,00 лв. и с б.б. от 18.02.2021 г. - 80 000 лв., при общ размер на фактурата 159 450,00 лв.;

- по Фактура № [ЕГН] от 21.12.2020 г. - с б.б. от 08.02.2021 г. са преведени 129 744,00 лв.

Въз основа на Синтетичната хронологична ведомост за периода от 01.02.2021 г. до 28.02.2021 г. на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД вещото лице е установило, че в счетоводството му разплащанията са осчетоводени към 28.02.2020 г. в дебита на счетоводна сметка № 503 „Разплащателна сметка в лева“, банкова сметка - Пощенска банка, и в кредита на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“, партида „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, общо в размер на 528 134,40 лв., съвпадащ със стойността на четирите процесни фактури. Това е видно и от приложената към административната преписка оборотна ведомост на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД за периода от 01.02.2021 г. до 28.02.2021 г.

След направен анализ на приложените към административната преписка счетоводни документи, представени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД: оборотна ведомост за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г., оборотна ведомост за периода от 01.02.2021 г. до 28.02.2021 г., аналитични хронологични ведомости на сметка № 401 „Доставчици“ и синтетични хронологични ведомости на сметка № 411 „Клиенти“ за периодите от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. и за периода от 01.01.2021 г. до 31.03.2021 г., аналитична хронологична ведомост за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г. на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“ аналитична партида „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, синтетична хронологична ведомост на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“ за периода от 01.02.2021 г. до 28.02.2021 г. и др., вещото лице е установило, че в счетоводството на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. са осчетоводени единствено процесните фактури: № [ЕГН]/07.12.2020 г., № [ЕГН]/11.12.2020 г., № [ЕГН]/14.12.2020 г. и № [ЕГН]/21.12.2020 г., като са взети следните счетоводни операции: в дебита на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“ и в кредита на счетоводна сметка № 702 „Приходи от продажбата на стоки“ и счетоводна сметка № 453/2 „Начислен ДДС на продажбите“. Последните са намерили правилен счетоводен израз в регистрите на доставчика през м. декември 2020 г., което е доказвано със синтетичната хронологична ведомост на сметка № 411 „Клиенти“ за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г., както и оборотна ведомост на дружеството за същия период. Разплащанията на процесните фактури е осчетоводено към 28.02.2020 г. в дебита на

счетоводна сметка № 503 „Разплащателна сметка в лева“, банкова сметка - Пощенска банка и в кредита на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“, партида „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, общо в размер на 528 134,40 лева за всички процесни фактури.

Въз основа на горните установявания, категоричният извод на вещото лице е, че счетоводството на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД през процесния период е водено редовно. Стопанските операции в счетоводството на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД през м.декември 2020 г. и м.февруари 2021 г. са в съответствие с Закона за счетоводството и НСС.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган /чл.119, ал.2 от ДОПК/ в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 от ДОПК писмена форма по образеца по чл.120, ал.3 от ДОПК с всички задължителни реквизити по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 от ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 от ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. По този начин ясно са определени задълженията на ревизираното лице. Дадено е разяснение за органа и срока на обжалване. Ревизионният акт е датиран и подписан. Фактическите и правни изводи в него са допълнени и конкретизирани с направените такива в ревизионния доклад, съставляващ неразделна негова част съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК.

В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК ревизираното лице е подало възражение срещу доклада, което е обсъдено в ревизионния акт, т.е. изпълнено е изискването по чл.120, ал.2, изр.2 от ДОПК.

Ревизионното производство е образувано съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК с издаването на заповед за възлагане на ревизия от надлежно оправомощено лице. Заповедта има задължителното съдържание по чл.113, ал.1, т.1 от ДОПК – ревизираното лице е конкретизирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 от ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 от ДОПК, който е продължен със ЗИЗВР.

В рамките на ревизията, на основание чл.37, ал.2 и 3 от ДОПК от ревизираното лице са изискани доказателства по нейния предмет и относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл.45, ал.1 от ДОПК по спорните фактури и в частност на процесния такъв „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП и за този доставчик. Тази доказателствена съвкупност е формирана

със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. За тях са изготвени протоколи в изискуемата от закона форма, които на основание чл.50, ал.1 от ДОПК се ползват с материална доказателствена сила относно отразените в тях обстоятелства.

Ревизията е извършена след срока, определен в ЗИЗВР № Р-22221421007096-020-002/21.03.2022 г. /до 21.04.2022 г./, но съгласно установената съдебна практика, съставянето на ревизионния доклад извън срока по чл.117, ал.1 от ДОПК не представлява нарушение от категорията на съществения, което да може да се отрази на законосъобразността на ревизионния акт. Резултатите от нея са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221421007096-092-001/03.06.2022 г.

Срещу ревизионния доклад, в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК, е постъпило Възражение вх. № 10671/20.07.2022 г. То е обсъдено в мотивите на ревизионния акт и е прието за частично основателно.

Ревизията е приключена с издаването на Ревизионен акт /РА/ № 22221421007096-091-001/03.08.2022 г., който е потвърден изцяло в оспорената му част с Решение № 1836/25.11.2022 г. на директора на ДОДОП – С..

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл.112–120 от ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК /арг. от § 2 ДР на ДОПК/.

„ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл.154, ал.1 от ГПК и чл.170, ал.2 от АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между тях. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Предпоставките за приспадане на данъчен кредит са уредени в разпоредбите на част V, глава VII от ЗДДС. Най-общо, за възникването му е необходимо кумулативното наличие на следните условия: доставка между регистрирани по ЗДДС лица, облагаема с данък върху добавената стойност /чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС/, предметът по която се използва за целите на извършвани от получателя облагаеми доставки /чл.69, ал.1/,

удостоверена по някой от начините, посочените в чл.71 от ЗДДС, като счетоводният документ е отразен в дневника за покупки за съответния данъчен период и размерът на данъчния кредит е включен в справката-декларация за същия период /чл.72, ал.2 от ЗДДС/.

Систематическото тълкуване на разпоредбите на чл.68 – чл.71 от ЗДДС води на категоричния извод, че правото на приспадане на данъчен кредит възниква когато данъчното задълженото лице е „получило стоки или услуги“ /чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС/ по доставка, която отговаря на останалите, предвидени в ЗДДС, изисквания, и е документирана и осчетоводена по съответния ред. Формулировката на чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС не оставя съмнения, че сделката, за която възниква право на приспадане на данъчен кредит трябва да е реално извършена. Това е и целта на режима на приспадане – стопанският субект да бъде освободен от тежестта на платения или дължимия данък в цялата му икономическа дейност и в крайна сметка той да бъде поет от крайния потребител на стоката или услугата. По аргумент от посоченото по-горе, отсъствието на осъществена сделка е основание за отказ да се признае право на приспадане на данъчен кредит за фактурирана такава.

Съгласно чл.6, ал.1, във вр. с чл.5 от ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или на друго вещно право върху движима или недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартния софтуер.

Според чл.9, ал.1, във вр. с чл.8 от ЗДДС услуга е извършването на всяка дейност, която има стойност и е различна от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Облагаема, според чл.12, ал.1 от ЗДДС, е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие /чл.25, ал.1 от ЗДДС/, което в съответствие с нормата на чл.25, ал.2 от ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 от ЗДДС и чл.167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл.168, б.“а” от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършването от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 от ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 от ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл.25, ал.2 от ЗДДС без реално извършена доставка на стока по

смисъла на по чл.6, ал.1 от ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 от ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл.68, ал.2 от ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС /аналогична на чл.178, б.“а” от Директива 2006/112/ЕО/.

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т.25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчен документ от получателя, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115 от ЗДДС – чл.71, т.1 от ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т.30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ/т 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки.

Според изложеното, за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т.37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика на получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Мотивите на органите по приходите за отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД не се споделят от настоящия състав.

От анализа на представените от ревизираното лице и от спорния му доставчик доказателства и заключението на вещото лице по ССЧЕ се налага извод, че процесните фактури отразяват реално осъществени доставки. Те намират своето

правно основание в Договор за доставка на материали от 02.11.2020 г., сключен между „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД и „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, съгласно който последният, в качеството си на изпълнител, се задължава срещу възнаграждение да достави строителни материали.

Органите по приходите са отказали приспадане на данъчен кредит по доставките от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД като са приели, че дружеството не разполага с материална, техническа и кадрова обезпеченост да изпълни задължението си по договора, както и че не е представило доказателства за произхода на стоките, за които се твърди, че впоследствие е продало на жалбоподателя, за тяхното фактическо предаване и приемане и използването им за последващи облагаеми доставки.

Тези изводи на ревизиращия екип се опровергават от събраните в административното и съдебното производство доказателства: „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, като доставчик на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД, въз основа на сключения договор от 02.11.2020 г., през месец декември 2020 г. е издал четири броя данъчни фактури:

- № [ЕГН]/07.12.2020 г. с данъчна основа /ДО/ 65 520,00 лв. и ДДС 13 104,00 лв.;
- № [ЕГН]/11.12.2020 г. с ДО 133 597,00 лв. и ДДС – 26 719,40 лв.;
- № [ЕГН]/14.12.2020 г. с ДО 132 875,00 лв. и ДДС – 26 575,00 лв. и
- № [ЕГН]/21.12.2020 г. с ДО 108 120,00 лв. и ДДС – 21 624,00 лв.

Стоките, описани в посочените фактури, са заявени от възложителя по договора и това се установява от представените по делото заявки за доставки на материали. При предаването на стоките са изготвени приемо-предавателни протоколи, подписани от представители на двете дружества – възложител и изпълнител. Материалите са вложени за извършване на строително-монтажни работи по изграждане на обекти, за което са представени съответните договори. В тази връзка са представени и протоколи за приемане на извършени СМР, във всеки от които е посочен обекта и подробно са описани конкретните СМР. Последните са документирани и в актове обр.19, в които извършените СМР са подробно индивидуализирани по вид, количество и стойност, посочено е и местонахождението на обекта, на който са изпълнени. С приемането на Наредба № 3/31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, акт обр.19, уреждащ предаването на строежа и строителната документация от строителя на инвеститора, вече не е нормативно уреден, но неговото прилагане продължава по преценка на инвеститора и строителя. По същество акт обр. 19 е документ, с който се обективират извършени СМР на съответен етап на строителство. Тъй като реквизитите му не са нормативно уредени, те се ограничават до тези, с които може еднозначно да се опише стопанската операция. На практика същият представлява количествено-стойностна сметка за извършените към определен момент, приети и подлежащи на заплащане видове СМР, поради което и тъй като той изрично е съставен за установяване на завършените видове работи и за заплащане на същите, няма пречка да бъде прието, че протоколът е пряко доказателство за реализиране доставката /в този смисъл Решение № 13772 от 16.12.2015 г, по адм. дело № 13662/2014 на ВАС/. Независимо от частния си характер протоколите следва да бъдат кредитирани, тъй като са представени своевременно и в търговския оборот документирането на стопанските операции се извършва чрез съставяне именно на такива документи.

Наред с посочените преки доказателства за реалност на доставките по процесните фактури, издадени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, от

заклучението на ССЧЕ се установява редовното им осчетоводяване и при двете дружества, разплащането им, начисляване и внасяне на ДДС по тях, както и че те са издадени от регистрирани към релевантните дати субекти, включени са в отчетните регистри по ЗДДС, резултатите от фактурираните услуги са вложени в облагаемата дейност на ревизираното дружество. За доставките е доказано и пълно разплащане по банков път, което също е индичия за реални търговски взаимоотношения между страните /в този смисъл Решение № 14149 от 22.12.2015 г. по адм. д. № 13564/2014 г. на ВАС, Решение № 12456 от 20.11.2015 г. по адм. д. № 11092/2014 г. на ВАС/.

Относно аргументите на ответника за липса на кадрова обезпеченост на доставчика следва да се посочи, че с Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, съобразно което не следва да се вменява в тежест на жалбоподателя да ангажира доказателства за кадрова, материална и техническа обезпеченост на прекия доставчик, а така също и за обстоятелството от кои лица реално са изпълнени услугите. В случая с поведението на доставчика /вкл. евентуалното неспазване на трудовото законодателство във връзка с констатациите за липса на кадрова обезпеченост съгласно посоченото в РА/ и непредставянето от негова страна на доказателства за назначени по трудов договор лица за изпълнение на доставките, се обосновават допълнителни задължения за жалбоподателя, което не намира опора в установената по делото фактическа обстановка и в закона. Наред с това в процесния случай управителят на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД е дал обяснение, че описаните в процесните фактури стоки са транспортирани и доставени в обектите на жалбоподателя от друго дружество – негов доставчик, а именно: „АСЕНОВА-СЧЕТ-КОНСУЛТ“ ЕООД, който е имал нает лекотоварен автомоби, и е представил доказателства за двама наети на трудов договор шофьори.

По делото е представен хронологичен регистър на „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД за процесния период, от който се установява, че фактурите за извършени доставки са намерили отражение в дневника за продажбите за м.12.2020 г., а освен това са отразени в счетоводните регистри на дружеството: в дебита на счетоводна сметка № 411 „Клиенти“ и в кредита на счетоводна сметка № 702 „Приходи от продажбата на стоки“. Начисленото ДДС е намерило правилен счетоводен израз в счетоводния регистър на счетоводна сметка № 453/2 „Начислен ДДС на продажбите“.

Горните факти и обстоятелства са установени от вещото лице по ССЧЕ въз основа на документи, приложени към ревизионната преписка и представени такива от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, в т.ч. счетоводни регистри, дневници за продажби и др. С оглед на това изводите на приходните органи за липса на данни за извършените СМР са опровергани.

Констатациите на органите по приходите, формирани в рамките на ревизионното производство спрямо доставчика, не биха могли правновалидно да обвържат настоящия жалбоподател. За да се твърди липса на доставка следва да се докаже, че доставчикът не е разполагал със съответната стока, съответно не се е разпоредил с нея и същата не е използвана от ревизираното лице в дейността му.

Чрез приетата ССЧЕ се доказва и отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ – установи се, че фактурираните стоки са вложени от жалбоподателя при извършването на СМР в обекти, за изграждането на които същият е имал

надлежно сключени договори и които са приети с изготвянето на актове обр.19. Налице е съответствие на стоките, които „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД е получил от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД и впоследствие е използвал за актуваните и фактурирани видове СМР.

Гореизложеното налага извод за успешно проведено от жалбоподателя главно доказване на реалността на доставките по процесните фактури. При установено получаване на стоките, последващата им реализация, начисляване на данъка, осъществено плащане по доставките, макар и без проследимост на произхода при доставчика, ВАС в решение по адм. дело № 12275/ 2012 г. е възприел разбирането за доказана реалност на доставката.

В обобщение на изложеното, настоящият съдебен състав намира, че органите по приходите неоснователно са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, поради което жалбата му се явява основателна, а РА в атакуваната част се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен, а именно: в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.12.2020 г. по фактури, издадени от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, както следва: главница в размер на 88 022,40 лв., и съответните лихви върху посочената главница в размер на 13 840,18 лв.

С оглед изхода на спора и на основание чл.161, ал.1, изр. 2-ро от ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят направените от него разноски. По делото е представен списък по чл.80 от ГПК, от който е видно, че същите са в общ размер на 8913,40 лв. /осем хиляди деветстотин и тринадесет лева и четиридесет стотинки/, от които: 50,00 лв. /петдесет лева/ - внесена държавна такса, 6500,00 лв. /шест хиляди и петстотин лева/ - хонорар за процесуално представителство; 2363,40 лв. /две хиляди триста шестдесет и три лева и четиридесет стотинки/ – възнаграждение за вещо лице, и за тях са представени надлежни доказателства.

Така мотивиран Административен съд София-град

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], ул. Ф. Ж. К., № 2А, ап.8, представлявано от управителя Р. Ц. Г., Ревизионен акт № 22221421007096-091-001/03.08.2022 г., издаден от Н. Ж. К. - началник на сектор, възложил ревизията, и Е. С. Ц. – главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1836/25.11.2022 г. на Т. Й. Т. – директор на дирекция „Обжалване и данъчноосигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], в частта, в която са установени задължения за довносяне в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за данъчен период м.12.2020 г. по фактури, издадени от доставчика „ВЛАД-ИНВЕСТ-ИНЖЕНЕРИНГ-1991“ ЕООД, както следва: главница в размер на 88 022,40 лв., и съответните лихви върху посочената главница в размер на 13 840,18 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., ЦУ на НАП да заплати на „ИНФРАИНЖСТРОЙ“ ЕООД с ЕИК [ЕГН], седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], ул. Ф. Ж. К., № 2А, ап.8, представлявано от управителя Р. Ц. Г., направените по делото разноски в размер на 8913,40 лв. /осем хиляди деветстотин и тринадесет лева и четиридесет стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: