

РЕШЕНИЕ

№ 2049

гр. София, 15.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 11.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **9079** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156, ал.1 ДОПК.

Образувано е по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. В. К., с адрес на управление: [населено място], Столична община, [улица] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221718003081-091-001 от 18.12.2018г., потвърден с Решение №978/07.06.2019г. на директора на Д“ОДОП“.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на установените допълнителни задължения в размер на 166 751,71 лв., в т. ч. за данък върху добавена стойност в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 122 454,40 лв. по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 07.2013 г. до м. 02.2014 г., от м. 04.2014 г. до м. 05.2014 г., м. 08.2014 г., от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г., м. 05.2015 г., от м. 09.2015 г. до м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 05.2017 г. и от м. 07.2017 г. до м. 10.2017 г., ведно с лихви за забава в размер на 42 297,31 лв., като незаконосъобразен по фактури, издадени от: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В жалбата се твърди, че в ревизионното производство са допуснати съществени нарушения на материалния и процесуалния закон, уреждащи реда при събирането и преценката на доказателствата и доказателствените средства. Навежда доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се оспорват констатациите на органите по приходите за липса на реалност на доставките и формираните въз основа на тях правни изводи, които са в противоречие с практиката на СЕС. Позовава се и на противоречие с Директива 2006/112/ЕО и Директива 77/388 ЕО. Моли за отмяна на

оспорения РА.

В съдебното производство, жалбоподателят се представлява от адв. Г., който моли жалбата да бъде уважена. Претендира присъждане на направените съдебни разноски. Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител юрк. В. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

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

Производството е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221718003081-020-001/29.05.2018 г., връчена на данъчно задълженото лице на 11.06.2019 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на М. Й. С. съгласно Заповед №РД-84-2200-593/01.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.07.2013 г. до 31.12.2017 г. Впоследствие ЗВР е изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221718003081-020-001/29.05.2018 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Компетентността на органите произтича от издадената на основание чл.11, ал.1, т.1 и ал.3 от ЗНАП, вр. с чл. 112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 от ДОПК Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22221718003081-092-001/19.10.2018 г., връчен на 19.10.2018 г. и отговарящ на съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е депозирано писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения, като същото е прието за неоснователно съобразно мотиви, подробно изброени в РА.

Ревизионното производство приключва с РА №Р-22221718003081-091-001/18.12.2018 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. С оспорения РА на ревизираното лице на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 122 454,40 лв. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) за несвоевременно внасяне на задълженията за данък върху добавена стойност е начислена лихва в размер на 42 297,31 лв.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през процесния период основната дейност на дружеството е свързана с извършване на строително-монтажни работи (СМР) по изграждане на външно топло преносими мрежи и абонатни станции за топло захранване на жилищни сгради, включително и обекти от Рехабилитационната програма на [фирма], включващи подмяна на стари

амортизирани топлопроводи с нови предварително изолирани проводи. Посочено е, че дружеството ползва офис на адрес: [населено място], общ. [населено място], [улица]. Установено е, че на този адрес живеят съдружниците на дружеството В. А. К., А. В.К. – управител и К. В. К.. Дружеството е регистрирано по ЗДДС и притежава Удостоверение №III-TV004770, издадено от К. на строителите в България с конкретен вид на строежите: трета група-строежи от енергийна инфраструктура, като същото е валидно до 30.09.2018 г.

На основание чл. 37, ал.3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, като от дружеството са представени документи, приобщени към преписката и приложени по делото: копия на процесните фактури, фискални бонове за плащане в брой, протоколи за установяване извършване и заплащане на на натурални видове СМР, договори и счетоводни справки.

Предсатели са и част от документи, във връзка с доказване на последваща облагаема доставка, в. т. ч. договорите с [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

На основание чл. 37, ал.5 и чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на процесните дружества – доставчици на жалбоподателя. Установените при проверките резултати, обективирани в протоколи, са подробно описани в ревизионния доклад. Доставчиците не са открити на адресите, не са представени доказателства за извършването на услугите, информация за лицата, които пряко са били ангажирани с извършването на спорните доставки. Представени са писмени декларации от представляващите дружествата-доставчици.

От ревизиращите е поискано съдействие за контакт с посочените от ревизираното лице доставчици, но такова не е оказано.

В мотивите на ревизионния акт са обсъдени и анализирани представените от жалбоподателя и събрани документи, както и данните, получени от информационната система на НАП относно доставчиците. Направен е извод, че не са налице доказателства за реално извършване на фактурираните доставки. С оглед на това, ревизиращият екип е приел, че по отношение на претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит не се доказват материално правните и формални изисквания по смисъла ЗДДС за възникването и упражняването му. Направен е извод, че жалбоподателят като получател по нереална доставка е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. С оглед на гореизложеното на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 122 454,40 лв., ведно с лихви в размер на 42 297,31 лв. по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираният субект до директора на Дирекция „ОДОП” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-03-19/03.01.2019г. по регистъра на ТД на НАП С..

С Решение № 978/07.06.2019 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. спорният РА е потвърден в оспорената част.

Конкретната фактическа обстановка по доставчици е следната:

1. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 25 194,20лв. по 14 бр.фактури за данъчни периоди м. 07 – м.11.2013г. (с предмет Заготовка на стоманени колена, Разбиване бетон с къртачи, Изолация с каменна вата); м.05. и м.10.2014г.(Ръчен изкоп и обратен насип за водопровод).

При извършената насрещна проверка, от доставчика са изискани процесните фактури. С вх. № 53-03-1499#1 / 11.07.18г. от проверяваното дружество е входирана декларация, съгласно

която управителят на дружеството декларира, че посочените в искането фактури не са издавани от [фирма] на [фирма], както и че представляваното от него дружество няма търговски взаимоотношения с фирма [фирма], нито с негови представители и не е издавало никога фактури към [фирма], както и няма сключени договори със същото. Декларирал е, че основният предмет на дейност на [фирма] е покупко –продажба на плоскости за изолация на сгради. При извършена проверка в системата на НАП VAT 14, се установява, че за проверявания период няма отразени фактури в дневника за продажби с получател [фирма], нито в следващите данъчни периоди. След извършена проверка в информационния масив на НАП, се установява, че за дружеството доставчик [фирма] няма регистрирани данни за ФУ № DY249587, съгласно представените фискални бонове от ревизираното лице за плащания по процесните фактури. Дружеството не представя доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на услугата.

От ревизираното дружество са представени: копия от фактурите, протоколи обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи, съпроводени с фискални бонове. Представени са и копия от следните договори:1.Договор от 20.09.2014 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Ръчен изкоп за канал и водопровод – Воден цикъл, [населено място]. Цената по договора е определена за 20.00 лв. за 1 куб. м. без ДДС. Срокът на договора е -40 дни; 2. Договор от 01.05.2014 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Ръчен изкоп за канал и водопровод -гр. Б.. Цената по договора е 20.00 лв.за един куб. м. без ДДС. Срокът на договора е 30 дни;3.Договор от 10.10.2013 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Топлоизолация стоманени тръби с каменна вата, рагицоване и обшивка с ламарина. Цената по договора е 12.50 лв. за куб. м. без ДДС. Срок на договора-50 дни;4.Договор от 01.08.2013 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Разбиване бетон с къртачи. Цената по договора е 200.00 лв. за 1 куб. м. "Ограничено ползване" изкъртенбетон без ДДС. Срок на договора-45 дни;5.Договор от 01.07.2013 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Заготовка и доставка на 2 броя стоманени колони. Цената по договора е 896.00 за брой коляно-само труд без ДДС. Срок на договора-25 дни. Във всички договори е договорено необходимите материали да бъдат предоставени от възложителя, т.е. жалбоподателя, за който факт не са ангажирани доказателства. В протоколите и фактурите не е посочен договора.

От ревизираното дружество, са изискани всички оригинални документи във връзка с декларираните получени доставки от [фирма], но такива не са представени и не са установени като налични, което обстоятелство е удостоверено с Протокол обр. Кд-73 №1230040/09.10.18 г.

2. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 37 390,00 лв., по 17 бр. фактури, за данъчни периоди м.12.2013г.(с предмет -Пренос и натоварване на камион –демантирана вата); м.01, 02, 04, 08, 11 и м.12.2014г.(Пренос и натоварване на камион –демантирана вата;Нареждане на паваж; Ръчен изкоп и обработен насип за водопровод); м.05.2015г. (Плащане по договор за ръчен изкоп).

При извършената насрещна проверка, от доставчика са изискани процесните фактури. С вх. № П-22220418122225-ПРД-001-И /11.07.2018 г. от дружеството е изпратена декларация, съгласно която управителката на дружеството декларира, че посочените в искането фактури не са издавани от [фирма] на [фирма]. Основният предмет на дейност на [фирма] е: хотели и подобни места за настаняване с код по НКИД 5510. При извършена проверка в системата на НАП VAT 14, се установява, че за проверявания период от м.12.2013 г. до м. 05.2015 г. действително няма отразени фактури в дневника за продажби с получател [фирма], нито в следващите данъчни периоди.По отношение на извършените разплащания по фактурите с издател [фирма] и представените фискални бонове към фактурите от жалбоподателя и след извършена проверка в информационния масив на НАП, е установено, че за дружеството доставчик [фирма] няма регистрирани данни за ФУ № DY148527, съгласно представените фискални бонове, в информационната база данни на НАП. Дружеството не представя доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на услугите.

От ревизираното дружество са представени: копия от фактурите,протоколи обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи, съпроводени с фискални бонове. Представени са и копия от следните договори:1.Договор от 29.04.2015 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Изкопни работи на обект: [населено място] –изграждане на водопровод за промишлена вода. Цената по договора е определена за 20.00 лв. за 1 куб. м. без ДДС. Срокът на договора е -30 дни; 2. Договор от 01.08.2014 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Ръчен изкоп и обработен насип на водопровод и канал-гр. Б.. Цената по договора е 20.00 лв. за един куб. м. без ДДС. Срокът на договора е до 31.12.2014 г.; 3.Договор от 01.04.2014 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Нареждане на паваж-воден цикъл [населено място]. Цената по договора е 20.00 лв. за куб. м. без ДДС. Срок на договора-30 дни; 4. Договор от 01.02.2014 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Изчистване и сортиране на тухли от стари зидове- база на фирмата в [населено място]. Цената по договора е 0.10 лв. за 1 бр. тухли без ДДС. Срок на договора-30 дни; 5. Договор от 01.12.2013 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Демонтаж, пренос и натоварване на камион на каменна вата. Цената по договора е 10.00 лв. за кг. без ДДС. Срок на договора-45 дни. Във всички договори е договорено необходимите материали за изпълнение на договора да бъдат предоставени от възложителя, т.е. жалбоподателя, за който факт не са ангажирани доказателства. В протоколите и фактурите не е посочен договора.

От ревизираното дружество, са изискани всички оригинални документи във връзка с декларираните получени доставки от [фирма], но такива не са представени и не са установени като налични, което обстоятелство е удостоверено с Протокол обр. Протокол обр. Кд-73 №1230040/ 09.10.18 г.

3. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 59 870,20лв., по 31 бр. фактури, за данъчни периоди м. 07 – м.12.2015г. (с предмет: демонтаж, събиране в чували и натоварване на камион –стъклена вата; Плащане по договор за обратна засипка- ръчно натоварване и превоз с ръчни колички на земя и трамбоване; Аванс по договор за почистване на терен и направа на ограда на база на фирмата; Окончателно плащане по договор за почистван на терен и направа на ограда за база на фирмата; Аванс по договор за направа на метална конструкция и покрив на халета в базата на фирмата; Направа ментална конструкция и покрив на халета); м.03.2016г.(Плащане по договор за изкопаване на тунел); м.05.-м.10.2017г.(Плащане по договор за окончателен демонтаж, събиране в чували и натоварване на камион на стъклена вата от ремонти на топлопроводи; Плащане по договор за окончателен демонтаж, събиране в чували и натоварване на камион на стъклена вата от ремонти на топлопроводи; Плащане по договор за монтаж на тръби-труд).

При извършената насрещна проверка и връчени съобщения по реда на чл.32 ДОПК от доставчика са изисквани процесните фактури и документи към тях, но такива не са представени. При извършена проверка в информационната система на НАП „Справка за актуално състояние на всички трудови договори" се установява, че в периода, в който са издадени фактурите дружеството е подало Уведомление по чл.62 от КТ за 4 лица по трудови правоотношения, като за периода от 16.06.2015 до 15.11.2016 г. са подадени уведомления за 3 лица на длъжност: чистач хигиенист; шофьор лек автомобил до 9 места; и към момента има назначено лице на длъжност „офис мениджър". Дружеството не е отразило в дневника за продажбите си фактури с получател [фирма] посочени в ИПДПОЗЛ № П-22221018122228-040-01/09.07.2018 г., нито в периода на издаването ми, нито в следващите данъчни периоди до момента на ревизията. Не са представени и доказателства от [фирма] за наличие на офис или обект, откъдето да извършва дейността си, оборотна ведомост, хронология на с/ка 4532 за проверявания период, ведомост за заплати, граждански договори, амортизационен план, както и копие на горе цитираните фактури и плащания към тях, издадени към [фирма], предходен доставчик (при наличие на такъв) по горе цитираните фактури, плащания, договори с него, както и осчетоводяването на доставните фактури в счетоводството на [фирма]. Дружеството не представя доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на услугата.

От ревизираното дружество са представени: копия от фактурите, протоколи обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи, съпроводени с фискални бонове. Представени са и копия от следните договори:1.Договор от 10.05.2017 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Демонтаж, събиране в чували и натоварване на камион- стъклена вата от ремонт на топлопроводи и монтаж на тръби. Цената по договора е определена за един линеен метър изчистена тръба-8.50 лв./ само труд/.Срокът на договора е до 30.11.2017 г.;2. Договор от 20.03.2016 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Изкопаване на тунел под [улица]. Цената по договора е 600.00 лв.за един линеен метър изкоп без ДДС. Срокът на договора-десет дни. 3.Договор от 01.12.2015 г. сключен между [фирма] –

възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Направа на метална конструкция и покрив за халета в базата на фирма [фирма]-само труд. Цената по договора е 52 000.00 лв. без ДДС. Срок на договора-30 дни. 4. Договор от 02.11.2015 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Почистване на терен и направа на ограда за базата на фирма [фирма], включващо само труд. Цената по договора е 32 500.00 лв. без ДДС. Срок на договора-30 дни; 5. Договор от 01.10.2015 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]-изпълнител с предмет: Обратна засипка –ръчно натоварване, превоз с ръчни колички на земя и тръмбоване. Цената по договора е 30.00 лв. на един кубичен метър земя. Срок на договора-30 дни. 6. Договор от 28.08.2015 г. сключен между [фирма] – възложител и [фирма]- изпълнител с предмет: Демонтаж, събиране в чували и натоварване на камион на стъклена вата на база на фирма [фирма]. Цената по договора е 10.00 лв. на кг. Срок на договора-30 дни.

Във всички договори е договорено като задължение на възложителя(жалбоподателя) да предостави на изпълнителя необходимите материали за изпълнение на услугата, за който факт не са ангажирани доказателства. В протоколите и фактурите не е посочен договора.

След извършена проверка в информационния масив на НАП, се установява, че за дружеството доставчик [фирма] няма регистрирани данни за ФУ към момента на доставките. По отношение на представените фактури от жалбоподателя и извършена проверка в информационния масив на НАП - VAT 14, се установява, че доставчикът не е посочил в дневниците си за продажби фактури с получател [фирма] и към момента на ревизията.

От ревизираното дружество, са изискани всички оригинални документи във връзка с декларираните получени доставки от доставчика, но такива не са представени и не са установени като налични, което обстоятелство е удостоверено с Протокол обр. Кд-73 №1230040/09.10.18 г.

По искане на жалбоподателя в съдебното производство е извършена Съдебно техническа(СТЕ) и Съдебно счетоводна експертиза(ССЧЕ), които са изготвени въз основа на представените по делото писмени доказателства.

В изпълнение на задачите по СТЕ, вещото лице е установило, че жалбоподателят е извършвал дейност, изпълнявайки актуваните и фактурирани строително-монтажни работи по процесните договори на обекти, възложени му от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. [фирма], като според вещото лице жалбоподателя не разполага с достатъчно персонал да изпълни поетите от него СМР. Въз основа на наличната по делото документация и допълнително представената такава от жалбоподателя дава заключение, че по Договори от 01.07.2013г. и от 01.12.2013г. - актуваните и фактурирани процесни видове работи съответстват на предоставената строителна документация в пълен обем; Договор №5/2013 от 01.08.2013 г. - актуваните и фактурирани процесни видове работи не са отразени в предоставената строителна документация и експертизата не може да се произнесе. По сведения на жалбоподателя това са допълнителни видове работи, възникнали в процеса на изпълнение. По експертна оценка такъв вид работи в такъв обем е възможно да се появят в процеса на изпълнение на такива обекти, без

да бъдат предвидени от проектанта; Договор №6/2013 от 10.10.2013г. - актуваните и фактурирани процесни видове работи съответстват на предоставената строителна документация. Съгласно проектосметната документация количествата от този вид работа са по-големи от актуваните. На жалбоподателя са възложени част от количествата топлоизолация; Договори №3/2014 от 01.05.2014г., №6/2014 от 20.09.2014г. и №5/2014 от 01.08.2014г.- Съгласно представената проектна документация и по експертна оценка ръчните земни работи изкоп и обратен насип възлизат на около 3 725 м³. Актуваните и фактурирани количества ръчни земни работи по договорите са надвишени с около 970 м3; Договор №2/2014 от 01.04.2014г. - този вид работа не е отразен в проектосметната документация за воден цикъл Б.. Експертизата не може да се произнесе за тях. По експертна оценка такъв вид работа и в такъв обем може да възникне по време на изпълнение на инфраструктурен обект - водопроводи в населено място поради несъответствие между предвиденото в проекта и реалното съществуващо състояние на уличната мрежа; Договор №1 /2014 от 01.02.2014г. - Въпреки, че при посещение на базата на жалбоподателя в [населено място] експертизата констатира наличие на едноетажни сгради иззидани с единични тухли втора ръка, същата не може да се произнесе относно актуваните и фактурирани количества; Договор №05/2014 от 29.04.2015г. - Експертизата не може да се произнесе по актуваните и фактурирани количества ръчен изкоп, тъй като не й е предоставена строителна документация. По експертна оценка при посочената в договор №05/2014 от 29.04.2015 дължина на промишления водопровод 1 020 метра количествата ръчен изкоп възлизат на около 612 м;. Договор №5/2017 от 10.05.2017г.- актуваните и фактурирани процесни видове работи съответстват на предоставената строителна документация. Съгласно представените КСС на експертизата за Лот 8 и Лот 9 количествата демонтирана стъклена вата възлизат на 7 623 метра или 800 чувала, което надвишава актуваните и фактурирани 3 970 метра; Договор №6/2015 от 28.08.2015г. - Предмет на възлагането е обезвреждане, демонтаж и извозване на отпадъчната стъклена вата от обектите, на които е работил. Количеството стъклена вата по договор №12/10.04.2017 от Възложител [фирма] надвишава актуваното и фактурирано количество. Въпреки, че при посещение на базата на жалбоподателя в [населено място] експертизата констатира наличие на останки от строителен отпадък стъклена вата, същата не може да се произнесе относно актуваните и фактурирани количества; Договор №7/2015 от 01.10.2015г. - По експертна оценка актуваните и фактурирани ръчни земни работи в размер на 600 м3 отговарят на изпълнения топлопровод с дължина 818 метра; Договор №14 №8/2015 от 02.11.2015г.- Работите са възложени за осъществяване на инвестиционно намерение на жалбоподателя на производствената му база в [населено място]. Площта на почистения терен и дължината на оградата констатирани на място отговарят на актуваните и фактурирани количества; Договор №9/2015 от 01.12.2015г. - Работите са възложени за осъществяване на инвестиционно намерение на жалбоподателя на производствената му база в [населено място]. Експертиза констатира изградени стоманени навеси с покриви от трапецовидна ламарина, чиито

размери съответстват на актуваните и фактурирани количества конструкции и покриви; Договор № 3/2016 от 20.03.2016г. - Изпълнението по тунелен способ е по решение на жалбоподателя с цел избягване на прекъсване на уличното движение и спазване на договорен срок. Този начин на изпълнение не е отразен в проектосметната документация към договора за възлагане с [фирма] и експертната оценка не може да се произнесе. По експертна оценка такъв вид работа, в такъв обем може да възникне при изпълнение на обекти по топлопреносната мрежа в населено място. В съдебно заседание вещото лице поясни, че заключението е изготвено въз основа на приложените по делото доказателства, като в счетоводството на жалбоподателя почти няма документи относно изпълнение на поръчките.

От назначената ССЧЕ се установява, че процесните фактури отговарят на изискванията и задължителните реквизити посочени в чл. 114 от ЗДДС и допълнително уточнени в чл. 79 от ППЗДДС, както и на изискванията на чл.7 от ЗСч. Фактурите са отразени в счетоводството на жалбоподателя по сметка 602/3 (Други външни услуги). В табличен вид вещото лице е посочил Договор със съответна фирма, чийто изпълнител е [фирма], като от друга страна в колона „Доставчици“ са посочени изпълнителите по Договор с [фирма], като възложител. Изпълнението на тези доставки е удостоверено с подписването на протокол обр.19, като дата на протокола е посочена в колона „дата протокол обр.19“ и съвпада с датата на фактурата. Всички издадени фактури от доставчиците са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на жалбоподателя, като е отразено разплащане в брой, чрез издаден касов бон приложен към фактурата, за което като са взети необходимите счетоводни операции при жалбоподателя. Вещото лице е проследило процесните фактури и влагането на доставените на жалбоподателя услуги, стоки и материали и последващата им реализация. От направената проверка в счетоводството на жалбоподателя [фирма] се установява, че по продажните фактури към възложителите на жалбоподателя има признат приход по сметка 703/2 (приходи от продажби на услуги), който съответно е участвал във формирането на финансовия резултат за съответната година. Спазен е принципът на документална обосноваемост, счетоводството и съставянето на финансови отчети на жалбоподателя е в съответствие с изискванията на ЗСч. Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните **правни изводи**:

Жалбата е процесуално допустима, подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА, предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл.152, ал.1 ДОПК.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваемост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административноправния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда

на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушение на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достигна до същите изводи, както органите на приходите, за липса на реалност на процесните доставки на услуги, поради което законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит (ДК) на осн. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС.

Основният спорен въпрос между страните е за реалността на доставките на услуги по процесните фактури, по-точно изпълнението на СМР от доставчиците, които са издали фактурите, което от своя страна е обосновоало извод за неправомерно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже реалното извършване на услугата.

Съгласно чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга, а услуга по смисъла на чл. 8 от закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Нормата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит от настъпването на данъчно събитие. По силата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС правопораждащият юридически факт за настъпване на данъчно събитие при доставките на стоки е прехвърлянето на правото на собственост върху стоката, а при доставките на услуги - извършването на услугите. Следователно, при спор за реалност на доставките на услуги - подлежат на доказване фактите относно фактическото им извършване. Тази проверка съгласно решение на СЕС по дело С-285/11 се извършва чрез допустимите от националния закон процесуални средства. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадане данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не с възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Субект на изпълнението (пряко или чрез други лица) следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само, ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно

индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 L. R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Ето защо при доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението.

По отношение на процесните фактурирани услуги са представени като доказателства копия от еднотипни договори, протоколи обр.19 за установяване извършването и разплащането на натурални видове СМР, фактури и фискални бонове. Представянето на частни документи, каквито са горепосочените, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици, не е достатъчно да се приеме, че те обективират действително извършени услуги. Те следва да бъдат подкрепени от други доказателства, насочени към установяване на основната и водеща предпоставка за признаване право на данъчен кредит – извършване на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС от съответния доставчик.

Договорите с отделните доставчици са идентични по съдържание, като не се съдържа окончателно уговорена цена на договорената услуга. Видно от съдържанието им, възложителят(жалбоподателят) е поел задължение да осигури всички необходими материали на изпълнителя, необходими му за изпълнение на задачата. Тези материали не са посочени и не са конкретизирани по всяка една от сделките и такава информация не се съдържа в протоколите за приетите СМР, където не става ясно как е формирана единичната цена за отделните видове работа. Липсва количествено стойността сметка за видовете строителни дейности. Предавателните протоколи не съдържат необходимата индивидуализираща информация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане, улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Невъзможността да се установи как са възложени и изпълнени процесните услуги, както и дали съответстват на резултата от същите, препятстват извод за реалност на доставките на услуги. Услугите в строителството предполагат наличието не само на лица полагащи зависим труд или такъв по гражданско правоотношение, които физически да извършат съответните дейности (при което да се възприемат съображенията на СЕС в решението по дело C-324/11), но и влагането на материали. При липсата на информационна следа, за придобиването на необходимите материали от възложителя и предаването им на доставчика, е разколебано убеждаващото въздействие на протоколите за приемане на СМР, което е несъвместимо с изискванията за

пълно доказване. Според решение на СЕС от 08.05.2013 г. по дело C-271/2012 – т.32, правото на приспадане може да бъде отказано, ако фактурите не са достатъчно точни и пълни, в т.ч. ако не са посочени единичната цена и броят на отработените часове от персонала на доставчика на услугите, възпрепятствайки по този начин всякакъв контрол за правилното събиране на данъка. В случая недостатъците на фактурите не са преодоленни чрез коригирането им по чл. 116 ЗДДС, нито с предоставянето на информацията, необходима за допълването им, така че да се гарантира точното събиране на ДДС.

Освен това, както е приел ВАС в свое решение № 15435 от 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011 г., реалното извършване на услуги се установява с удостоверяване на надлежно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Доставчиците не са предоставили реално процесните услуги, тъй като не се установи да са отчетели разходи за извършването им. По делото не се установи и реципрочното отчитане на приходи при доставчиците на спорните фактури. Също така, предметът на дейност на доставчиците не е свързан с извършване на строителни дейности. Доколкото предмет на доставка по процесните фактури са услуги - СМР, следва да бъде добавено следното: Както в хода на ревизията, така и в съдебното производство по обжалване на РА, не е предоставен достъп до счетоводствата на доставчиците и не са ангажирани доказателства, че същите са разполагали с необходимата техника за извършване на договорените услуги и персонал, както и за осчетоводяване на доставките. Доказването на обстоятелства, свързани с кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците на СМР не следва да се вменява изцяло в тежест на жалбоподателя, но при осъществени СМР на посочени обекти е задължителна наличност на строителна документация, която последователно да установи етапите на строителство.

По отношение доставките на СМР следва да се отбележи още, че управителите на дружествата, сочени като доставчици (с изключение на [фирма]), в дадените писмени обяснения са декларирали, че не са имали договорни взаимоотношения с жалбоподателя, не са сключвали представените договори и протоколи и не са издавали процесните фактури, за които е установено че не са отразявани в дневниците им за продажба. Тези обстоятелства в своята съвкупност опровергават доказателствената стойност на представените частни писмени доказателства, с които жалбоподателят цели доказване на реално извършени СМР. Всеки автентичен документ доказва, че материализираното в него изявление е било направено от подписалото го лице, а по аргумент от чл. 301 от Търговския закон при действия на лице без представителна власт от името на търговец, се смята, че търговецът потвърждава действията, ако не се противопостави веднага след узнаването. Разпоредбата намира приложение както при сключването на търговски сделки, така и при потвърждаването на тяхното изпълнение. В случая, копия от спорните договори, приемо-предавателни протоколи и фактури са представени от жалбоподателя като получател на услугите, като същевременно доставчиците отричат да са ги подписвали, съответно да са участвали в договорни отношения. При така дадените обяснения и липсата на

доказателства за извършени плащания (фискалните бонове са издадени от нерегистрирано устройство), липсата на обяснения и доказателства от страна на ревизираното лице относно предоставяне на материалите, необходими за извършване на процесните СМР, как е осъществена връзката с цитираните доставчици и т.н., сочи категорично, че липсва реална доставка, поради което правилно не е признато правото на данъчен кредит.

Що се отнася до доставчика " [фирма], същият не е представил никакви доказателства, като в същото време е установено, че фактурите, за които се твърди да са издадени от същия, не са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди, представените фискални бонове не са издадени от регистриран ЕКАФП, както и доставчикът не е имал назначени по трудов договор лица за изпълнение на услугите и не е декларирал изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения, следва да се приеме, че изводите за липса на реална доставка са правилни и по отношение и на този доставчик. За периода от 16.06.2015г. до 15.11.2016г. са подадени от доставчика уведомления за 3 лица на длъжност-чистач хигиенист и шофьор, които длъжности безспорно са неотнормими към естеството на услугите.

Обстоятелството, че протоколите като доказателствен източник(чл.49 ДОПК) формално кореспондират с други писмени доказателствени средства – договорите, не създава убеждаващо въздействие съответно на пълното доказване на благоприятните за ревизираното лице факти. Това убеждаващо въздействие е разколебано от създадената правна привидност за плащане чрез фискални бонове от нерегистрирани ЕКАФП и липсата на веществена следа от изпълнението на доставките от процесните доставчици. Според съда, съпътстващата фактурите документация не може да служи като достоверно доказателство за процесните доставки и поради недоказване на автентичността на положените подписи върху представените фактури и съпътстващи ги документи, и поради непредставяне на оригиналите на посочените писмени доказателства, каквито несъмнено би трябвало да се намират у жалбоподателя като страна по договорите и протоколите. При ненамиране на доставчиците на адресите им и липса на каквато и да е документация, изходяща от техните счетоводства, недоказан остава факта, че представените частни документи са двустранно изготвени, което се потвърждава и от декларациите на представляващите дружества-доставчици [фирма] и [фирма].

Безспорно е, че касовите бележки към процесните фактури са издадени от нерегистрирани ЕКАФП. Регистрирането на ЕКАФП по чл. 18 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане на продажба чрез фискални устройства в търговските обекти е условие доказването на плащането с издаване на касова бележка по чл. 25 Наредбата да се обвърже с погасяване на задължение към издателя на бележката. Дори да се приеме, че касовата бележка от нерегистриран ЕКАФП удостоверява плащане, то няма как това плащане да се свърже с конкретно вземане и кредитор. Това разбиране е възприето и при легалната дефиниция на понятието касова бележка по чл. 118, ал. 3 ЗДДС с изискването ФУ да е със заверено свидетелство за регистрация. Без да притежават един от бележите по чл. 118, ал. 3 от ЗДДС представените разпечатки от ФУ нямат качеството "касови бележки".

Не на последно място, тъй като сумите по фактурите взети заедно, са части на един и същи договор между местни лица, плащанията при тези фактурни стойности за по-голямата част от договорите е можело да се извършат само чрез превод или внасяне по платежна сметка съгласно (чл. 3, ал.1, т.2 от Закона за ограничаване на плащанията в брой, ред.-ДВ, бр.16 от 2011 г.). Твърдените плащания по фактурите освен че не са доказани с представените касови бележки, тъй като те не са фискални бонове по чл. 118, ал.3, изр.1 ЗДДС, не могат да бъдат други освен невалидни, тъй като нарушават повелителната разпоредба на чл. 3, ал.1, т.2 ЗОПБ, която забранява плащания в брой на части от парични престации по договор, чиято стойност е равна или надвишава 15 000 лв., а след 01.01.2016г. - 10 000лв. По тези аргументи, представените касови бележки не са фискални бонове, нямат доказателствена сила по чл. 181, ал.3 ЗДДС и са негодни да установят извършени от доставчиците разплащания по процесните фактури.

Само по себе счетоводното отразяване на фактурите в счетоводството на жалбоподателя, деклариране и отчитане на данъка не би могло да бъде самостоятелно основание за възникване и признаване на правото му на приспадане. При категоричните заявления на законните представители на доставчиците, че никога не са били в търговски отношения с жалбоподателя и не са издавали спорните фактури, нито са ги отразявали в дневниците за продажби, обосновават извода, че представените от ревизираното лице частни свидетелстващи документи във връзка с престирането на услугите, не следва да бъдат кредитирани, и следователно спорните доставки не са реално извършени, т.е. фактурите са съставени неправомерно, тъй като посочените в тях СМР не са реално извършени от доставчиците. Във връзка с това, следва да се отбележи, че в т.13 от Решение по дело С-342/87, СЕС е приел, че упражняването правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т.17 от същото решение се казва, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“.

Събраните обективни данни сочат, че на получателя по тези доставки не би могла да не е известна или е следвало да бъде известна целта на формалното им фактуриране, чрез което в противоречие с приложимите общностни и национални разпоредби е преследвано получаване на данъчно предимство. Тази цел е неправомерна по смисъла на тълкуването на СЕС по дело С - 18/13 и има за своя правна последица извод за неправомерно начисляване на данъка по спорните фактури по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, тълкуван в светлината на текста и в съответствие с целта на Директива 2006/112 за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби. При неправомерно начислен данък не е налице право на приспадане на данъчен кредит, поради което с РА органът по приходите законосъобразно е отказъл признаването му.

Гореизложеното не е опровергано по никакъв начин от заключението по назначената СТЕ, доколкото дори и да е налице съвпадение в сравнението на

стойностите от протоколите обр.19 и процесните фактури, СМР е установено, че не са извършени от тези доставчици, тъй като същите отричат това, а и нямат ресурс да извършат въпросните доставки. Няма спор, че ревизираното дружество е реален изпълнител на строителни услуги на посочените големи строителни обекти, както и, че счетоводството му е редовно водено. Счетоводството обаче е вторично и отразява информация от първични счетоводни документи. След като от посочения по-горе анализ не се установява съставените първични счетоводни документи да отразяват реални стопански операции, то не може да се даде вяра и на съставените от страната счетоводни отразявания. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък, какъвто е ДДС.

Горните изводи не се променят от цитираната от жалбоподателя на практика на СЕС. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо установяване на субективния елемент. Касае се за фактурирани доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчика, т. е. за пълна симулация, в която участва самото ревизирано лице, поради което не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия по съставяне и ползване на документи, които не отразяват реални стопански операции. Въпросът за знанието на насрещната страна се поставя, ако доставката е свързана с измама, извършена от доставчик по веригата. Тогава е относимо изследване, дали получателят е знаел или е трябвало да знае, че доставчикът е извършил измама, какъвто настоящият случай не е.

За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят трябва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки с грижата на добрият търговец, който да води делата си по начин, позволяващ му да докаже правата си, съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на ДДС. Жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури, тъй като не изпълни задължението си да докаже, че действително е получил доставки на стоки и услуги по спорните фактури именно от процесните доставчици, че е положил всички разумни усилия да избегне въвличането си в евентуална данъчна измама. От събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка, следва изводът, че жалбоподателят и доставчиците не са участвали реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури са издадени без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на услуги, каквито са и мотивите на ревизиращия орган.

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

По изложените съображения, съдът намира че оспорения РА е издаден в

съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и с оглед своевременното искане за присъждане на разноски, на основание чл.161 ал.1, изр.трето от ДОПК, в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 4 197 лв., определен по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал.1 от ДОПК, АССГ, Първо отделение, 4 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. В. К., с адрес на управление: [населено място], Столична община, [улица] срещу Ревизионен акт № Р-22221718003081-091-001 от 18.12.2018г., потвърден с Решение №978/07.06.2019г. на директора на Д“ОДОП“гр.С. в частта на установените допълнителни задължения в размер на **166 751,71 лв.**, в т. ч. за данък върху добавена стойност в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на *122 454,40 лв.* по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 07.2013 г. до м. 02.2014 г., от м. 04.2014 г. до м. 05.2014 г., м. 08.2014 г., от м. 10.2014 г. до м. 12.2014 г., м. 05.2015 г., от м. 09.2015 г. до м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 05.2017 г. и от м. 07.2017 г. до м. 10.2017 г., ведно с лихви за забава в размер на *42 297,31 лв.*, като незаконосъобразен, по фактури, издадени от: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. В. К., с адрес на управление: [населено място], Столична община, [улица] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на **4197,00 лв.**

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: