

# РЕШЕНИЕ

№ 6527

гр. София, 19.11.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,**  
в публично заседание на 12.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ива Кечева**

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **11** по описа за **2020** 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 ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“, Булстат[ЕИК], чрез П. А. Г., в качеството на представляващ, срещу Ревизионен акт № Р-22002218005737-091-001 от 10.05.2019 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1911/14.11.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

В жалбата са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт, поради противоречие с материалния закон и необоснованост. Оспорен е изводът на органите по приходите за нереално изпълнение на процесната доставка, като се твърди, че от представените в хода на ревизионното производство писмени документи се установява по несъмнен начин, че по отношение на доставката са налице всички предпоставки за възникване и признаване право на данъчен кредит. Посочва се, че между жалбоподателя и доставчика е налице валидно сключен договор за възлагане на СМР, а изпълнението му е удостоверено с двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, както и са представени доказателства за извършено плащане по сделката. Твърди се необоснованост на констатациите на ревизиращите органи за липса на кадрови и технически капацитет на [фирма]. В тази връзка се сочи, че през 2012 г. доставчикът е бил действащо предприятие, с основна икономическа дейност – строителство и ремонт на пътища и пътни съоръжения, промишлено и гражданско строителство, и е установено, че през

2012 г. и 2013 г. е декларирал печалба, а от подадения годишен финансов отчет е видно, че е разполагало с дълготрайни материални активи и персонал. Посочва се, че от констатациите в РА и от представените доказателства се установява, че процесните услуги са реално извършени и предадени на основния възложител - [фирма]. Жалбоподателят се позовава на практика на Върховния административен съд и на Съда на ЕС, за да обоснове твърдение за неотносимост на наличието или липсата на доказателства за кадрови и технически потенциал на доставчика към възникването на правото на данъчен кредит. Изложени са доводи, че ЗДДС не предвижда възможност правото на данъчен кредит да бъде обвързано с поведението на доставчика.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. М., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218005737-020-001 от 20.09.2018 г. е възложено извършване на ревизия на ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“, за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за месец декември 2012 г. Заповедта е връчена на 28.09.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. ЗВР е изменена със Заповед № Р-22002218005739-020-002 от 27.12.2018 г., връчена електронно на 03.01.2019 г. и Заповед № Р-22002218005737-020-003 от 28.01.2019 г., връчена електронно на 28.01.2019 г. Всички заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218005737-092-001 от 25.03.2019 г., връчен електронно на 26.03.2019 г. Ревизираното лице не е подало възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ № Р-22002218005737-091-001 от 10.05.2019 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен електронно на 28.05.2019 г.

Ревизията е извършена при условията на чл. 155, ал. 4 от ДОПК в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1406 от 13.09.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С..

С ревизионния акт е установен резултат – данък за внасяне в размер на 119 784,79 лв., при деклариран от ревизираното лице резултат за месец декември 2012 г. – данък за възстановяване в размер на 123 350,38 лв. Корекцията е вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 243 135,17 лв. по фактура №[ЕГН] от 05.11.2012 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] - в несъстоятелност.

Жалбата по реда на чл. 152 ДОПК е подадена с вх. № 53-00-1700 от 11.06.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1236 от 25.06.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. с три месеца, до 17.11.2019 г. С решение № 1911/14.11.2019 г.

на директора на дирекция „ОДОП” – С., издадено в срока по чл. 156, ал. 7 ДОПК, ревизионният акт е потвърден в обжалваната част, с която на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 243 135,17 лв. по фактура №[ЕГН] от 05.11.2012 г., издадена от [фирма]. Решението е връчено на ревизираното дружество на 18.11.2019 г.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 РА - Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Спазена е предвидената в закона писмена форма, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

От представените по делото документи се установява, че издателите на оспорения РА, както и на приложените към него РД и ЗВР, са притежавали квалифицирани електронни подписи по смисъла на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП към датата на подписването на съответните актове като електронни документи.

Установява се, че ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ е учредено по силата на договор от 14.04.2011 г., сключен между [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма].

Събраните доказателства при предходното ревизионно производство и доказателствата, приобщени в рамките на предходното производство с Протокол №1264656 от 26.03.2018 г., са присъединени към процесната ревизия с Протокол №1373955 от 08.01.2019 г. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК и в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1406 от 13.09.2018 г. на директора на дирекция ОПОД С., на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22002218005737-040-001 от 11.10.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са обективирани в Протокол за извършена насрещна проверка № П-29002918187590-141-001 от 28.12.2018 г. От проверяваното дружество е представен сключен с ревизираното лице, след проведена процедура по обявена обществена поръчка, Договор №11389 от 10.02.2012 г. за извършване на строителни дейности по изграждане на гипсоотвал за депониране на гипс от сероочистващи инсталации в [населено място], обл. Стара З., промишлена площадка на [фирма]. Договорът е на стойност 10 450 000,00 лв., без ДДС. Предвидено е изпълнение на обекта до въвеждането му в експлоатация и приключване на строително-монтажните работи /СМР/ в срок от осем месеца след откриване на строителната площадка. С Допълнително споразумение от 07.11.2013 г. цената на услугата е изменена и договорена в размер на 9 102 394,92 лв. Представен е Протокол за откриване на строителна площадка от 14.09.2012 г., Констативен акт обр. 15 за установяване на годността за приемане на строежа, изискуем съгласно Наредба №3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, Разрешение за ползване

№ СТ-05-957 от 24.06.2014 г., подадени от жалбоподателя документи за участие в обществена поръчка и списък на физическите лица, получили разрешение за достъп до обектите на възложителя. В акт обр. 15 е посочена обща стойност на изпълнените, актувани и подлежащи на плащане СМР, в размер на 9 102 394,92 лв. В. [фирма] е извършил плащането по банков път.

ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ е превъзложил изпълнението на договорените работи на съдружниците. За целта е сключил два договора от 16.02.2012 г. – с изпълнителя [фирма], на обща стойност 4 467 477,99 лв. и с изпълнителя [фирма], на обща стойност 4 588 925,35 лв.

По определените задължения по ЗДДС:

Установява се, че на 16.02.2012 г. между ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ – възложител и [фирма] – изпълнител, е сключен договор, с предмет извършване на СМР, вкл. и доставка на необходимите материали за изпълнението им на обект „Изграждане на гипсоотвал за депониране на гипс от сероочистващи инсталации [фирма] – секция 1“, с обща стойност 4 588 925,35 лв.

Издадена е фактура № [ЕГН] от 05.11.2012 г. от [фирма], с ДО в размер на 1 215 675,83 лв. и начислен ДДС в размер на 243 135,17 лв., с предмет: извършени СМР съгласно протокол 1 и 2 на обект „Г. за депониране на гипс от СОИ на ТЕЦ „М. изток 2“, секция 1“.

За удостоверяване изпълнението на договора от 16.02.2012 г. са съставени протоколи № 1 от 05.11.2012 г. и № 2 от 05.11.2012 г. за установяване завършването и за заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи, подписани от представители на възложителя ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ и на изпълнителя [фирма]. В протоколите е посочен обектът, на който са изпълнени СМР - гипсоотвал за депониране на гипс от сероочистващи инсталации [фирма] – секция 1, заедно с подробно описание на завършените и приети дейности, като е посочен видът на СМР, количество, единична и обща стойност. Според протокол № 1 страните са приели осъществяването на следните дейности: - Изкопи на транспорт в тежки земни почви – 71800 куб.м.; - Превоз на депо разстояние 4.5 км. – 53042 куб.м.; - Пробутване с булдозер на депо до 40 м. – 50% 35900 куб.м.; - Изкоп пепелина, дебелина на пласта 2.00м. и натоварване на транспорт - 25050 куб.м.; - Превоз на разстояние 4.5 км. – 18523 куб.м. Общата стойност на извършените СМР възлиза на 616 519,90 лева без ДДС.

В Протокол № 2, подписан от представители на двете дружества, са определени следните строително - монтажни дейности по видове: - Изкопи на транспорт в тежки земни почви при едно утежнено условие – 47297 куб.м.; - Изкопи на транспорт за почистване на основата на дигата 0.50м. при едно утежнено условие – 17500 куб.м.; - Превоз на депо разстояние 4.5 км. – 47913 куб.м.; - Пробутване с булдозер на депо до 40 м. – 50% 32399 куб.м.; - Добив глина от кариера и натоварване на транспорт - 11036 куб.м.; - Превоз на разстояние до 2 км. – 11036 куб.м.; - Разтилане на глина с булдозер на пластове с дебелина до 30 см. - 11036 куб.м.; - Разбиване на буци с фреза разкъртвач - 11036 куб.м.; - Уплътняване на пластове при 12 проходки на самоходен 15 тонен ваяк и 1 проходка на шиповиден ваяк, при поддържане на оптимална влажност до постигане на обемна плътност на готовият насип 1.65 - 11036 куб.м.; - Изпитване на почвени проби взети по метода на режещият пръстен - 31 куб.м.; - Изкоп машинен в тежки земни почви при едно утежнено условие – 13886 куб.м.; - Превоз на разстояние 4.5 км. – 5176 куб.м. Общата стойност на извършените СМР

възлиза на 599 155,93 лева без ДДС.

Представени са доказателства за извършено плащане по банков път от ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ на [фирма] на сума в общ размер 1 018 200 лв., с посочено основание в платежните нареждания по договор и фактура № [ЕГН] от 05.11.2012 г.

От Протокол за извършена насрещна проверка № П-22222517215038-141-001 от 19.02.2018 г., съставен за резултатите от направена проверка на [фирма], се установява, че дружеството е обявено в несъстоятелност от 17.03.2017 г. Изготвеното искане за представяне на документи е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но изисканите документи не са представени. Дружеството е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 30.07.2015 г. и има установени с Ревизионен акт №Р-22222514002963-091-001 от 13.01.2016 г. данъчни и осигурителни задължения общо в размер на 70 463 948,67 лв., главница и лихви, в т. ч. ДДС в размер на 32 049 146,25 лв.

От представляващия ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ пред ревизиращите органи са предоставени писмени обяснения /приложение 1, л. 65/, в които е посочил, че [фирма] е извършило услугите посредством подизпълнител - [фирма], ЕИК[ЕИК], чиито работници и служители са включени в писмото до изпълнителния директор на „ТЕЦ М. Изток 2“ ЕАД за издаване на разрешение за работа на обекта. Представен е Договор за наем от 22.08.2012 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма], ЕИК[ЕИК], като наемател. Съгласно договора наемодателят предоставя на наемателя за временно и възмездно ползване собствени моторни превозни средства /МПС/ и строителна техника, комплектовка, оборудване и съоръжения към тях за работа на обект „Изграждане на гипсоотвал за депониране на гипс от сероочистващи инсталации на [фирма] – секция 1“. Договорено е освен това наемодателят да предостави на наемателя работници и специалисти, които да обслужват техниката и които са наети по трудово правоотношение при наемодателя. Представена е и издадена от [фирма] на [фирма] фактура № 0...1777 от 01.11.2012 г., заедно с протоколи обр. 19 с № 1 и № 2 за установяване и заплащане наем на машини за периода от 28.08.2012 г. до 31.10.2012 г., подписани между [фирма] и [фирма]. Приложено е и споразумение от 22.08.2012 г., подписано между наемодателя [фирма] и наемателя [фирма], за координиране и съвместно осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд при едновременна работа на изпълнител, наемател и лица, работещи при наемодателя на обект „Изграждане на гипсоотвал за депониране на гипс от сероочистващи инсталации на [фирма] – секция 1“. Дейността по координиране на съвместното прилагане на споразумението е възложена на изпълнителя на посочения обект - [фирма].

При съпоставка на документите, представени от жалбоподателя и от [фирма], включително списък на лицата с осигурен достъп до обекта, общо 170, индивидуализирани с посочване на трите имена и ЕГН и списък на моторните превозни средства, общо 116, индивидуализирани с посочване на марка и регистрационен номер, органите по приходите са констатирани, че за времето от 01.08.2012 г. до 01.08.2013 г. 49 от лицата са наети на трудов договор от [фирма] и 37 от моторните превозни средства са собственост на това дружество.

В хода на извършена насрещна проверка на подизпълнителя [фирма] са представени писмени обяснения от счетоводител на дружеството /приложение 2, л. 767/, в които е посочено, че част от сумата, фактурирана на [фирма], е прихваната по силата на подписан Споразумителен протокол от 24.07.2014 г., като е останала дължима от

клиента сума в размер на 54 916,40 лв. Към обяснението са приложени извлечения от счетоводни сметки, издадена от [фирма] на [фирма], банкови извлечения и фактура №0...0944 от 28.03.2011 г., с ДО 79097 лв. и ДДС 15819,40 лв.

Ревизиращите органи са приели за недоказано реалното извършване на СМР от [фирма], предвид липсата на доказателства дружеството да е ползвало сочения подизпълнител. Също така са се позовали на обстоятелството, че в представените от [фирма] писмени обяснения като получател на услугите по предоставяне под наем на работници и техника е визирано [фирма], ЕИК[ЕИК], а не [фирма]. Ревизиращите са установили, че липсват доказателства за възникнали търговски отношения между [фирма] и [фирма]. В заключение органите по приходите са направили извод за недоказаност на реалното извършване на СМР, пряко или чрез подизпълнител, от [фирма]. По тези съображения са приели, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по спорната фактура не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

След анализ на приетите по делото доказателства и установените въз основа на тях факти, настоящият съдебен състав формира следните правни изводи по отношение на установените задължения по ЗДДС:

За законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по една облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 8, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС, е необходимо по категоричен начин да се докаже, че фактурираните от доставчика услуги са реално извършени от него или негов подизпълнител. Правото на данъчен кредит няма да възникне, а в случай, че се упражни, то ще е незаконосъобразно, ако се установи единствено, че услугите са договорени, съответно фактурирани, тъй като ЗДДС свързва това материално право с реалното извършване на услугата, а не само с постигнатото съгласие между страните по доставката. Предвидените в Директива 2006/112 и в националния закон материалноправни условия за упражняване правото на приспадане данъчен кредит са следните: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. Данъчнозадълженото лице, което се позовава на правото на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност съгласно правилата за доказване по чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК), във вр. с § 2 ДР ДОПК.

Въз основа на приетите по делото доказателства се установява, че договорените между ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“ и [фирма] услуги, с предмет СМР, описани по видове дейности по-горе в решението, са реално изпълнени от доставчика. Предметът на доставката е подробно и конкретно индивидуализиран в приложените приемно-предавателни протоколи. С последните е установено завършването и заплащането на договорените

строителни и монтажни работи, които са подробно описани по вид, количество и стойност. Безспорно е установено от ревизиращите органи, че процесната фактура е включена в дневника за продажби на доставчика в съответния данъчен период. Представени са доказателства за плащане на приблизително пълния размер на данъчната основа по фактурата, които изобщо не са обсъдени от органите по приходите. Вместо това в РА е посочено, че не е доказано извършено плащане по доставката.

Изводът за нереално изпълнение на процесната доставка на услуги е мотивиран от органите по приходите с недоказаност на техническата, кадрова и материална обезпеченост на доставчика. Тези обстоятелства обаче не представляват основание за отказ на право на данъчен кредит. Предвидените в Директива 2006/112 и в националния закон материалноправни условия за упражняване правото на приспадане данъчен кредит са следните: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /решения на СЕС по дела С - 80/11 и С- 142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. В разглеждания случай, във връзка с процесната доставка са представени както издадената фактура, така и доказателства за предаването/приемането на услугите, извършени от доставчика. Установено е по несъмнен начин, че услугите са действително осъществени на обект „Изграждане на гипсоотвал за депониране на гипс от сероочистващи инсталации на [фирма] – секция 1“, на който жалбоподателят е главен изпълнител по Договор №11389 от 10.02.2012 г., сключен в резултат на обявена обществена поръчка, като част от възложените му дейности са превъзложени на [фирма]. Изрично ревизиращите органи са посочили, че от представените документи е видно, че строителният обект, за който е сключен договор № 11389 от 10.02.2012 г. е изпълнен от строителя Водстрой И. ДЗЗД и е издадено разрешение за ползване на обекта № СТ-05-957/24.01.2014 г. Същевременно органите по приходите не са събрали доказателства, че процесните услуги са изпълнени от друг доставчик или че жалбоподателят разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на издателя на фактурата. Не е спорно, че услугите, предмет на процесните фактури, са свързани с облагаемата дейност на дружеството, поради което следва да се приеме, че сключеният между получателя и доставчика договор, издадената фактура, отговаряща на изискванията на чл. 114 ЗДДС и подписаните протоколи доказват по несъмнен начин реалното изпълнение на

доставката.

По гореизложените мотиви оспореният ревизионен акт следва да бъде отменен, поради противоречието му с материалния закон, в обжалваната част, с която е отказано право на данъчен кредит размер на 243 135,17 лв. по фактура №[ЕГН] от 05.11.2012 г., издадена от [фирма] и са начислени лихви в размер на 42 018.60 лв.

Жалбоподателят не е претендирал присъждане на направени по делото разноски, поради което такива не му се следват.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на ДЗЗД „ВОДСТРОЙ-И.“, Булстат[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22002218005737-091-001 от 10.05.2019 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, в обжалваната част, потвърдена с решение № 1911/14.11.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място]., с която е отказано право на данъчен кредит размер на 243 135,17 лв. по фактура № [ЕГН] от 05.11.2012 г., издадена от [фирма] и са начислени лихви в размер на 42 018.60 лв.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

### **СЪДИЯ:**