

РЕШЕНИЕ

№ 4025

гр. София, 16.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 17.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **9255** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез Е. М. Н., в качеството на управител, чрез адв.Б. срещу Ревизионен акт /РА/№Р-22220320005266-091-001/16.03.2021 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 908/17.06.2021 г., с който на дружеството с който е допълнително е начислен данък върху добавената стойност /ДДС/ по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 18 261,46 лв. за данъчен период м. 12.2019 г., както и не е признато право на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС общо в размер на 117 726,57 лв. и са начислени лихви в общ размер на 20 687,19 лв. за данъчни периоди м. 06.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 06.2016 г., м. 10.2016 г., м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 09.2018 г., м. 10.2018 г., от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 10.2019 г., от м. 12.2019 г. до м. 03.2020 г. и м. 06. 2020 г..В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.В съдебно заседание редовно призован се представлява от адв.Б.,който моли съда да отмени акта и присъди разноски в производството.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован чрез юриск.Б. намира жалбата за неоснователна и моли

съда да я отхвърли.Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството .

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220320005266-020-001 от 01.09.2020 г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220320005266-020-002/26.11.2020 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.06.2015 г. до 30.06.2020 г. Първоначалната заповед е връчена по електронен път на 03.09.2020 г. Двете заповеди са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220320005266-092-001/16.02.2021 г., връчен по електронен път на 17.02.2021 г.

Срещу констатациите на РД, дружеството не е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ЗДДС.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220320005266-091-001 от 16.03.2021 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 29.03.2021 г. по електронен път.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 138 347,47 лв., в т.ч. ДДС в размер на 117 660,28 лв. и лихви за забава в общ размер на 20 687,19 лв. Корекцията произтича от допълнително начислен ДДС за извършена освободена доставка на недвижим имот на основание чл. 45, ал. 3 от ЗДДС в размер на 18 261,46 лв. за данъчен период м. 12.2019 г. и непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 117 726,57 лв. по фактури издадени от доставчиците [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], предмет на спора в настоящето производство.

В хода на ревизионното производство с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД - неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с №Р-22220320005266-040-001 от 02.09.2020 г. и №Р-22220320005266-040-002/04.12.2020 г., като в отговор на първото с придружително писмо са представени счетоводни и търговски документи и регистри, оборотни ведомости, справки, писмени обяснения и декларации.

Установено, е че основната дейност на задълженото лице е търговия и монтаж на материали за строителство – грундове, покрития за изолации и др. химични продукти за строителната индустрия. Дружеството е извършвало своята дейност в обект – офис /на адреса за кореспонденция/ и складова база, находяща се в [населено място]. Освен това в РД е посочено, че дружеството е член на Българската асоциация за изолации в строителството и е вписано в централния професионален регистър на строителя – К.

на строителите. Същото притежава Удостоверение №V-TV 006951 за изпълнение на отделни видове СМР от 5-та група.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на спорните доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Резултатите от насрещните проверки са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, приложени като доказателства по преписката.

За извършените доставки и начисления данък

За данъчен период м. 12.2019 г. е доначислен ДДС в размер на 18 261,46 лв. по доставки, декларирани като освободени на основание чл. 45, ал. 3 от ЗДДС, и са издадени фактури №1758/22.11.2019 г. и №1768/20.12.2019 г. с посочен предмет – „аванс за продажба на имот“ и „продажба апартамент Б.“.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е декларирало горесцитираните фактури в данъчни периоди м. 11.2019 г. и м. 12.2019 г. като издадени във връзка с продажба на недвижим имот - апартамент, находящ се в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 5 - м. „И.“ към физическо лице. Сделката е вписана в Имотния регистър на Агенция по вписванията с входящ рег. №88479 на 20.12.2019 г. В регистъра е установено, че имотът е придобит от дружеството чрез покупко-продажба, вписана с входящ рег. №46647 на 17.09.2014 г. Посочен е продавач - [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В тази връзка са издадени фактури №[ЕГН]/28.11.2011 г. с данъчна основа в размер на 77 467,17 лв. и ДДС в размер на 15 493,43 лв., №[ЕГН]/05.12.2013 г. с данъчна основа в размер на 49 026,14 лв. и ДДС в размер на 9 805,23 лв. и №[ЕГН]/17.09.2014 г. с начислен ДДС в размер на 789,32 лв. Фактурите са с посочен предмет – „плащане по договор“, „покупка ап. 5 Б.“ и „ап. 5 Б. + местни данъци“ и са включени в отчетните регистри на въпросните лица за данъчни периоди м. 11.2011 г., м. 12.2013 г. и м. 09.2014 г. По фактурите е упражнено право на данъчен кредит в общ размер на 26 087,98 лв. Придобитият недвижим имот е заведен като актив в дружеството по сметка 203 „Сгради“ на стойност 126 493,31 лв.

Поради факта, че дружеството е приспаднало изцяло данъчен кредит при придобиването на имота, на основание чл. 79, ал. 3, т. 1, б. „а“ от ЗДДС е извършена корекция на ползвания данъчен кредит в общ размер на 26 087,98 лв., като на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 79, ал. 4 от с. з. е доначислен ДДС в размер на 18 261,46 лв.

За данъчен период м. 08.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 5 695,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], с посочен предмет – наем на скеле, грунд, гипсокартон, боя, плочки и изолация мрежа /стр. 12 от РД/.

С ПИНП №П-16001620147764-141-001/15.10.2020 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-16001620147764-040-001/08.09.2020 г., връчено на деклариран електронен адрес. В отговор на искането документи не са представени.

От ревизираното лице са представени заверени копия на спорните фактури и счетоводни регистри на сметки, по които са отчетени разходите по фактурите.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи:

При извършени проверки в информационния масив на НАП е установено, че дружеството е разполагало с едно лице по трудово правоотношение във връзка с дейност по „товарен автомобилен транспорт“, която не съответства на предмета на фактурираните доставки, като не са установени данни да са изплащани

възнаграждения на лица по извънтрудово правоотношение. Дружеството е разполагало с МПС и ДМА – съоръжения с балансова стойност 93 000,00 лв. /съгласно счетоводен баланс от 2018 г./. За периода на спорните фактури са декларирани доставки от единствен предходен доставчик [фирма], с ЕИК[ЕИК], фактурите по които са с предмет „плащане по договор“.

На [фирма] е извършена ревизия за определяне задълженията по ЗДДС за периода от 01.08.2019 г. до 30.09.2019 г., в хода на която са изследвани доставките декларирани от предходните доставчици, при които е формиран извод за липса на реалност на стопанските операции. Издаденият РА №Р-16001619006692-091-001 от 03.07.2020 г. не е обжалван и е влязъл в сила. При процесната ревизия е констатирано, че и от ревизираното лице не са представени доказателства за извършени плащания по фактурите. Поради непредставяне на изисканите доказателства е констатирано, че не може да се установи произходът на стоките, обстоятелствата свързани с мястото на прехвърляне на собствеността им, товарене, разтоварване, съхранение, плащане и др. За данъчен период м. 06.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 283,22 лв. по 5 фактури, издадени от [фирма], с предмет – СМР по акт от 10.06.2020 г., 24.06.2020 г. и 01.06.2020 г. /стр. 16 от РД/.

С ПИНП №П-0400020147628-141-001/30.09.2020 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-0400020147628-141-001/09.09.2020 г., връчено по електронен път. В отговор на искането документи не са представени.

Във връзка с въпросните доставки от ревизираното лице са представени единствено счетоводни регистри.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи:

При извършени проверки в информационния масив на НАП е установено, че дружеството не е разполагало с лица по трудово или извънтрудово правоотношение. В дневниците за покупки са декларирани доставки от предходни доставчици с рисков профил, като за дружествата „ДКА 60“Д. с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] е констатирано, че не са отразили фактурите към прекия доставчик в дневниците за продажби, съответно дължимият данък не е начислен. Поради непредставянето на изисканите доказателства е констатирано, че не може да се установи предметът на процесните фактури, лицата участвали в дейностите и др.

За данъчен период м. 03.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 500,00 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма], с предмет – турбозол /стр. 20 от РД/.

С ПИНП №П-16001620147732-141-001/09.10.2020 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-16001620147732-040-001/10.09.2020 г., връчено на деклариран електронен адрес. В отговор на искането са представени аналитични счетоводни регистри на сметки 411 /Клиенти/ и 706 /Приходи от продажба на дълготрайни активи/.

От ревизираното лице са представени заверени копия на спорните фактури ведно с фискални бележки за плащане в брой; складови разписки.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи:

При извършени проверки в информационния масив на НАП е установено, че за периода на фактурираните доставки дружеството е разполагало с 1 лице, наето по

трудово правоотношение на длъжност „работник строителство“, с декларирано работно място в [населено място]. На стр. 22-23 от РД в табличен вид са описани съпътстващите документи към всяка фактура, като е констатирано, че транспортните документи, посочени в складовите разписки са с една и съща дата – 04.03.2019 г., поради което ревизиращият екип е приел, че представените документи са изготвени за целите на ревизията. Изложени са аналогични констатации с тези на [фирма].

За данъчни периоди м. 07.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 17 159,66 лв. по 13 фактури, издадени от [фирма], с предмет – извършена услуга съгласно Акт образец 19 от 02.12.2019 г., 06.12.2019 г., 09.12.2019 г., 13.12.2019 г., 17.12.2019 г., 19.12.2019 г., 23.12.2019 г., 27.12.2019 г., 30.12.2019 г. и 31.12.2019 г. за обект блок С. МУ С. и термична защита /стр. 24-25 от РД/.

С ПИНП №П-22221520147021-141-001/29.01.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-22221520147021-040-001 от 04.09.2020 г., връчено на деклариран електронен адрес. В отговор на искането са представени оборотна ведомост за м. 12.2019 г., м. 01.2020 г., м. 07.2019 г., счетоводен регистър на сметка 411 /Клиенти/, Актове обр. 19 за извършени СМР, заверени копия на спорните фактури, копия на фактури ведно с фискални бележки, издадени от предходни доставчици и счетоводни записи на фактурираните разходи. В табличен вид на стр. 29-30 от РД са описани съпътстващите документи към всяка фактура.

От ревизираното лице доказателства освен счетоводни регистри не са представени.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи:

При извършени проверки в информационния масив на НАП е установено, че за периода на фактурираните доставки дружеството не е разполагало с лица по трудово и извънтрудово правоотношение. От анализа на представените доказателства е констатирано, че част от дейностите, посочени в Актовете обр. 19 се дублират, като са установени и други несъответствия и пропуски при съпоставката с доказателствата, касаещи предходните доставчици. За предходни доставчици са посочени [фирма] и прекия доставчик на ревизираното лице [фирма], за който не са установени положителни факти в хода на ревизията относно възможността за извършване на фактурираните доставки към жалбоподателя. Освен това е посочено, че [фирма] е deregистриран по реда на ЗДДС на 29.11.2019 г. и за периода на издаване на фактурите от спорния доставчик - м. 12.2019 г. дружеството не е декларирано получени доставки.

Извършен е анализ на оборотните ведомости, като е установено, че за м. 07.2019 г. и м. 12.2019 г. по сметка 304 /Стоки/ няма движение, както и че не е заведена сметка 302 /Материали/. Ревизираното лице от своя страна е отчело материалите по дебита на сметка 601 /Разходи за материали/. По въпросните фактури не са отразени извършени плащания.

С оглед на гореизложеното е направен извод за липса на доставка, осъществена от [фирма]. Посочено е, че предметът на фактурите е наличен, но действителният доставчик е друг.

За данъчни периоди м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 09.2018 г., м. 10.2018 г., от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 10.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г. и м. 03.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 50

146,11 лв. по 47 фактури, издадени от [фирма], с предмет – извършена услуга съгласно Акт образец 19 от 03.07.2019 г., 05.07.2019 г., 11.07.2019 г. за обект блок С. МУ С., изработка на матрица за отливане на елементи от полимер, извършване на услуга съгласно Акт обр. 19 от 05.03.2020 г., 17.02.2020 г., 11.03.2020 г., 16.03.2020 г., 05.03.2020 г. за обект ПСОВ реконструкция [населено място], извършена услуга съгласно Акт обр. 19 от 16.03.2020 г., къртене на стени и подове – [жилищен адрес] изкопаване на кабелни канали, шпакловка циментова, полагане на грунд, лепене на гранитогрес, фугиране, цокъл, полагане на хидроизолация, изграждане термоизолация, заливане полимер и др. СМР /стр. 34-36 от РД/.

С ПИНП №П-22221420147015-141-001/10.12.2020 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-22221420147015-040-001/04.09.2020 г., връчено на деклариран електронен адрес. В отговор на искането са представени заверени копия на спорните фактури, Актове обр. 19, хронологични регистри на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ и фактури, издадени от предходни доставчици. От ревизираното лице освен фактури и актове обр. 19 са представени и фискални бележки и счетоводни регистри.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи:

На стр. 36-41 от РД в табличен вид са отразени съпътстващите фактурите актове обр. 19, като видно от таблицата, към част от фактурите не са представени придружителни документи. Констатирано, е че не са ангажирани доказателства за извършени разходи при изпълнение на спорните доставки в т. ч. вложени материали, разходи за транспорт, гориво, амортизации на ДМА, наем на активи и транспортни средства, командировки и др. От анализа на оборотните ведомости е установено, че за периода 2016 г. – 2019 г. дружеството не е разполагало с ДМА, стоково-материални запаси и персонал. Относно предходен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК] е констатирано, че не е регистриран по ЗДДС, като за периода на издаване на фактурите към прекия доставчик дружеството е разполагало с 3 лица по трудово правоотношение на длъжност „консултант поддръжка на софтуер“, „продавачи в магазини и демонстратори“ и „финансов мениджър“. Не са установени данни дружеството да е разполагало с лица по извънтрудово правоотношение.

Относно предходен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК] е установено, че за периода от 01.04.2019 г. до 30.11.2019 г. е разполагало с лица по трудово правоотношение, заети в дейност „строителство на жилищни и нежилищни сгради“.

От предходен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК] е издадена фактура №7763/24.04.2017 г. с предмет „система за почистване EV 3000“ и „термо фибърни кърпи“.

За прекия доставчик [фирма] в РД е посочено, че не е разполагал с лица по трудово и извънтрудово правоотношение, част от предходните доставчици, установени от дневниците за покупки, не са отразили фактурите в дневниците за продажби, съответно не са начислили дължимия данък. По отношение за фактурирания актив от предходен доставчик [фирма], за който е издадена фактура към ревизираното лице №218/24.04.2018 г. с предмет „извършена

доставка, съгласно договор от 20.02.2018 г. и приемо-предавателен протокол от 24.04.2018 г.“ е констатирано, че към 31.12.2018 г. активът не е изписан от патримониума на [фирма], т. е. по счетоводни данни е заведен по сметка 204 /Машины, съоръжения и оборудване/. Във връзка с горното е направен извод, че представените допълнително доказателства са изготвени за целите на ревизията. В табличен вид на стр. 47-51 от РД са отразени документи за плащане към фактурите, като е установено, че към значителна част от представените фактури не са представени доказателства за плащане.

В резултат от анализ на гореизложените данни отново е направен извод, че предметът на фактурите съществува, но действителният доставчик не е [фирма].

За данъчен период м. 10.2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 944,88 лв. по фактури №150/01.10.2016 г. и №155/05.10.2016 г., издадени от [фирма], с предмет – СМР съгласно Акт обр. 19 от 01.10.2016 г. обект „М. М. М.“ и СМР съгласно Акт об. 19 от 05.10.2016 г. за обект „С. ОК“ /стр. 53 от РД/.

С ПИНП №П-22221920147020-141-001/29.01.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-22221920147020-040-001/04.09.2020 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В отговор на искането са представени заверени копия на спорните фактури; Актове обр. 19; хронологичен регистър на сметка 703 /Приходи от продажба на услуги/; оборотни ведомости за периода от 01.07.2016 г. до 31.10.2016 г.; два граждански договора ведно със сметки за изплатени суми.

От ревизираното лице в допълнение са представени счетоводни регистри.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи: Констатирано, е че не са представени документи за извършени плащания по фактурите, доказателства за извършени разходи при изпълнение на дейностите, както и данни за подизпълнители. От анализа на представените счетоводни регистри е установено, че в патримониума на дружеството няма заведени ДМА, стоково-материални запаси, не са отчетени разходи за персонал, доставчици, вземания от клиенти, като е направен извод, че данните от представените граждански договори не са намерили счетоводно отражение. Констатирано, е че дружеството не е разполагало с лица по трудово правоотношение. От информационната система на НАП е установено, че дружеството не е подавало справки по чл. 73 от **Закона за данък върху доходите на физическите лица** /ЗДДФЛ/. За м. 10.2016 г. дружеството не е подавало справка-декларация по ЗДДС, като последната подадена справка-декларация е за м. 07.2016 г. в която са декларирани доставки от лица с рисково поведение.

По отношение на доставките от това лице са направени аналогични изводи на тези, изложени по-горе, по отношение на доставките, документираните от други доставчици – предметът не доставките съществува, но действителният доставчик е различен от посочения във фактурата.

За данъчни периоди м. 06.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г. и м. 06.2016 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 736,24 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма] – за извършени СМР за обект

„Административна сграда-Л.“, за обект „Разтоварище 1“, за обект „Разтоварище 2“, за обект „Б. изолация“, за обект „с. М.“ и за обект „С.“ по актове обр. 16 от 08.06.2015 г., 09.06.2015 г., 19.06.2015 г., 30.12.2015 г., 01.03.2016 г., 20.03.2016 г. и 06.06.2016 г. /стр. 59 от РД/.

С ПИНП №П-22221920147017-141-001/29.01.2021 г. е извършена насрещна проверка на [фирма]. Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-22221920147017-040-001/04.09.2020 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В отговор на искането са представени заверени копия на спорните фактури; Актове обр. 19; хронологичен регистър на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“; оборотни ведомости; граждански договори, ведно със сметки за изплатени суми и уведомления до НАП. В табличен вид на стр. 60-61 от РД са описани актовете обр. 19 към всяка фактура.

От ревизираното лице са представени и фискални бележки и счетоводни регистри.

След анализа на представените доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили следните констатации и изводи:

Направените констатации са сходни с тези на [фирма], като по отношение на представените граждански договори е констатирано, че физическите лица не са декларирали получените доходи, поради не подаване на ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, декларираните осигурителни задължения по подадени осигурителни декларации за 2016 г. не са внесени. Въпросните граждански договори не са намерили счетоводно отражение. За 2015 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, в която е декларирана дейност – търговия с леки лекотоварни автомобили до 3,5 т., която е неотнормирана с предмета на процесните фактури. Извършена е проверка в дневниците за покупки при която е установено, че доставчикът е отразил фактури от дружества с рисков профил, като относно предходен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК] е установено, че не е отчетел фактури за продажби към [фирма].

С оглед на изложеното е заключено, че фактурите от този доставчик не отразяват реални доставки, предметът им е наличен, но действителният доставчик не е [фирма].

В обобщение следва да се отбележи, че за доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е установено, че не са отчетени обороти от регистрираните фискални устройства с дистанционна връзка. От един и същи IP адрес са подавани справки-декларации по ЗДДС на [фирма], [фирма] и [фирма]. Не са представени договори за доставките, фактурирани от спорните доставчици. За [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е установено, че са извършени ревизии за установяване на задълженията по ЗДДС, приключили с РА, с които са установени задължения в особено големи размери, като част от са тях влезли в сила.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са отказали на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], предвид липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, чл. 6 и чл. 9 от закона, с мотиви за липса на реални доставки на стоки и услуги.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-03-913 от 12.04.2021 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 908/17.06.2021 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви. Датата на връчване на решението е 21.06.2021г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърден с решението на Директора на ОДОП е депозирана на 01.07.2021год/стр.6 / , поради което е и допустима. Разгледана по същество е основателна.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано събирането на допълнителни доказателства- допуснатата съдебно счетоводна експертиза и представени писмени доказателства.

Досежно откритото производство по реда на чл.193 от ГПК в първото по делото съдено заседание по отношение истинността на подписите на О. Г. като управител на Г. 2005 Е. върху представените от жалбоподателя актове за приемане на изпълнението строително ремонтни дейности, както и на подписите на И. И. като управител на Ви енд Ви инвест груп Е. върху актовете за приемане на строително монтажни дейности следва да се приеме, че при липсата на процесуална активност на ответника при доказването на неистинността на подписите върху тези документи, то и оспорването им е неуспешно. Напротив представените от жалбоподателя писмени доказателства, както и неоспореното заключение на вещото лице по допуснатата ССЕ проведеха успешно доказване на обстоятелството, че документите са издадени от представляващите двете дружества.

От приетото заключение на ССЕ с вещо лице Е. Т. в с.з. на 17.05.2022г се установява, че експертизата е изготвила нарочна справка под формата на Таблица № 1. В таблицата са описани процесните фактури, датите, данъчни основи, ДДС, предмет на сделката, осчетоводяване на фактурите, плащане и наличие на документи за плащане, които данни са отразени в счетоводството на жалбоподателя.

От вписаните в таблицата данни е видно следното:

Процесните фактури са отразени в счетоводството и счетоводните регистри на жалбоподателя като материали по дебита на сметка 3021 „Материали“, разходи за материали по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ или като външни услуги, по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ – колона № 8 от Таблица № 1.

След преглед на документите експертизата е установила наличие на персонал - действащи трудови договори към 31.12.2015г. 3 – ма души, към 31.12.2016г. – 2 – ма души, към 31.12.2017г. , към 31.12.2018г. и към 31.12.2019г. – по 1 човек на трудов договор. ДМА, свързани с основната дейност са посочени в Таблица № 2.

Отговор на въпроса, свързан с доставчиците е даден подробно в Констативно – съобразната част.

След като прегледа, проучи и анализира документите по делото, експертизата установила следното:

Издадените фактури от дружествата доставчици [фирма], [фирма], [фирма] (без фактурите издадени през м. 06.2016г. с №№ 317/16.06.2016г. и 303/06.06.2016г.), [фирма] и [фирма] са включени в дневник продажби и

справката – декларация по ЗДДС, с което са отразени като задължение към бюджета.

Издадените фактури от дружествата [фирма] и [фирма] не са включени в дневниците за продажба и справките декларации по ЗДДС, както и фактури с №№ с №№ 317/16.06.2016г. и 303/06.06.2016г., издадени от [фирма].

В колона № 9 от Таблица № 1 са вписани следните данни, свързани с разплащанията по фактурите: наличие на касов бон и от коя дата е, както и номер и дата на разходен ордер при извършване на плащането.

Извършените плащания са осчетоводени по дебита на сметка 401 „Доставчици“ и кредита на сметка 501 „Каса“.

Задачите, които са поставени на експертизата с номера от 4 до 6 касаят изследването на получените процесни доставки и дали са използвани в икономическата дейност на дружеството, има ли последващи облагаеми доставки, които да са с предмета на получените доставки. Въпросите са неразривно свързани и експертизата извършва изследване и дава общ отговор на тях.

В РД не са налични данни и не са изследвани последващи доставки на жалбоподателя, които да са свързани с процесните доставки и/или използването на процесните доставки за продажба и реализиране на приходи. След като разгледа, проучи и анализира издадените първични документи и счетоводни регистри за последващи доставки, експертизата установи следното:

Процесните фактури, по които е отказано ползване на данъчен кредит са свързани с доставка на материали и извършване на външни услуги – СМР, които фактури са осчетоводени в счетоводните регистри. От данните в счетоводните регистри е видно, че разходите по договорите за строителство включват:

- разходи, които са свързани пряко с конкретния договор: разходи за труд на обекта, включително обектов надзор, разходи за материали, използвани при строителството. Отчитането на разходите за извършени СМР, първоначално се осчетоводява по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ или сметка 601 „Разходи за материали“. За признаването на разходи по обекти се използва сметка 611 СМР (Разходи за основана дейност). Към нея са открити аналитични сметки по отделни обекти. Разходите за отделните обекти се групират в следните основни видове – материали, разходи за външни услуги, разходи по експлоатация на строителни машини.

Експертизата е изготвила нарочна справка под формата на Таблица № 3, която е във връзка със счетоводните разходи по сметка 611 „Разходи за основната дейност“ за периода 01.06.2015г. – 31.01.2020г. Сметката е организирана с аналитичен признак „обекти“. Сумите, които са по дебита на сметката включват оборотите от сметките 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“, по които са осчетоводени процесните фактури, т.е. отнасянето на всяка една фактура е по предназначение за обекта, по дебита на сметка 611 „Разходи за основната дейност. По този начин процесните фактури са включени в икономическата дейност на дружеството, формирайки себестойността на обектите.

След като разгледа представените документи във връзка с осъществени

последващи доставки, издадените към клиентите фактури, осчетоводяване на получените процесни доставки при осъществяване на дейността на дружеството и префактурирането им, експертизата установи, че в счетоводен аспект доставките са участвали в икономическата дейност на дружеството жалбоподател, чрез кредитиране на разходните сметки 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“, по които са осчетоводени при получаване на фактурите и кредитирането им чрез дебитиране на сметка 611 „Разходи за дейността“, издаване на фактури за последващи доставки и Актове обр. 19 за изпълнени СМР. От счетоводните записи по сметки 611 „Разходи за основната дейност“ и сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“, за периода 01.06.2015г. – 31.01.2021г. е видно участие на процесните фактури в дейността на дружеството чрез кредитирането на сметки 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“ и дебитиране на сметка 611 „Разходи за основната дейност“, по обекти. Сметка 611 „Разходи за дейността“ е приключена със сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“, по обекти, която е дебитирана.

Ревизиращият екип е констатирал в РД, че отчетените от дружеството разходи са разпределени по икономически елементи и се определят на база текущо отчитане. Основен размер на формираните от дружеството разходи през процесните периоди са свързани с отчетени получени външни услуги и разходи за вложени материали. Експертизата установява, че за обектите, за които са отнесени разходите по процесните фактури основен е дела на процесните разходи, установено и от ревизиращи екип.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства и неоспорено от страните.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса/писмени доказателства на стр.102-120/. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи- На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния

административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване, О. И. И. успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Приходната администрация с наличните по

административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя не успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, С-324/11, точка 26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи,че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава

правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело М. и D. фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Действително доставчиците на О. И. И. – [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са разполагали в релевантния период с достатъчен кадрови и технически потенциал за извършване на спорните доставки- услуги по СМР и доставка на родовоопределени стоки, но спорният в настоящето производство въпрос е дали тежестта на доказване на този факт лежи върху жалбоподателя, за да изключи добросъвестното му поведение при упражняване на правото на данъчен кредит или лежи върху органите по приходите, които следва да установят знанието на жалбоподателя за тези факти. Представените и приети писмени доказателства, както и заключението на вещото лице сочат, че в РД не са налични данни и не са изследвани последващи доставки на жалбоподателя, които да са свързани с процесните доставки и/или използването на процесните доставки за продажба и реализиране на приходи. Процесните фактури, по които е отказано ползване на данъчен кредит са свързани с доставка на материали и извършване на външни услуги – СМР, които фактури са осчетоводени в счетоводните регистри. От данните в счетоводните регистри е видно, че разходите по договорите за строителство включват:

- разходи, които са свързани пряко с конкретния договор: разходи за труд на обекта, включително обектов надзор, разходи за материали, използвани при строителството. Отчитането на разходите за извършени СМР, първоначално се осчетоводява по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ или сметка 601 „Разходи за материали“. За признаването на разходи по обекти се използва сметка 611 СМР (Разходи за основана дейност). Към нея са открити аналитични сметки по отделни обекти. Разходите за отделните обекти се групират в следните основни видове – материали, разходи за външни услуги, разходи по експлоатация на строителни машини.

Експертизата е изготвила нарочна справка под формата на Таблица № 3, която е във връзка със счетоводните разходи по сметка 611 „Разходи за основната дейност“ за периода 01.06.2015г. – 31.01.2020г. Сметката е

организирана с аналитичен признак „обекти“. Сумите, които са по дебита на сметката включват оборотите от сметките 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“, по които са осчетоводени процесните фактури, т.е. отнасянето на всяка една фактура е по предназначение за обекта, по дебита на сметка 611 „Разходи за основната дейност. По този начин процесните фактури са включени в икономическата дейност на дружеството, формирайки себестойността на обектите. След като разходите по доставките са включени в себестойността на обектите, то и последващата им реализация на практика води до нова доставка, а оттам и непрекъсваемост на веригата на ДДС, при която новия получател по доставката ще заплати дължимия данък по съответната доставка.

След като разгледа представените документи във връзка с осъществени последващи доставки, издадените към клиентите фактури, осчетоводяване на получените процесни доставки при осъществяване на дейността на дружеството и префактурирането им, експертната установи, че в счетоводен аспект доставките са участвали в икономическата дейност на дружеството жалбоподател, чрез кредитиране на разходните сметки 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“, по които са осчетоводени при получаване на фактурите и кредитирането им чрез дебитиране на сметка 611 „Разходи за дейността“, издаване на фактури за последващи доставки и Актове обр. 19 за изпълнени СМР. От счетоводните записи по сметки 611 „Разходи за основната дейност“ и сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“, за периода 01.06.2015г. – 31.01.2021г. е видно участие на процесните фактури в дейността на дружеството чрез кредитирането на сметки 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“ и дебитиране на сметка 611 „Разходи за основната дейност“, по обекти. Сметка 611 „Разходи за дейността“ е приключена със сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“, по обекти, която е дебитирана.

Ревизиращият екип е констатирал в РД, че отчетените от дружеството разходи са разпределени по икономически елементи и се определят на база текущо отчитане. Основен размер на формираните от дружеството разходи през процесните периоди са свързани с отчетени получени външни услуги и разходи за вложени материали. Експертната установява, че за обектите, за които са отнесени разходите по процесните фактури основен е дела на процесните разходи, установено и от ревизиращи екип. Поради тази причина и доставките са изиграли своята роля в независимата икономическа дейност на дружеството и по този начин се е стигнало и до последващата им реализация. Все във връзка с въпроса за кадровата и техническата обезпеченост на дружествата за реализиране на спорните доставки, ще следва да се отбележи, че по отношение на дружеството ДС И. 2017 Е. е наличен един работник за дейност товарен автомобилен транспорт и са налични данни за автомобили- леки и товарни влекачи и ремаркета. Т.е по отношение на този доставчик при който доставките са на услуга- наем скеле и доставка на материали липсва основание да се приеме, че не е наличие подобна обезпеченост. Досежно доставчика Д. Е., който е доставял на два пъти материали и основно услуги по СМР са налични доказателства за произхода на стоките, предмет на продажбата, а услугите по СМР са редовно

осчетоводени и декларирани като извършена независима икономическа дейност. Доставчикът Г. 2005 Е. има данни за подадена декларация за изплатени доходи на физически лица, счетоводно са отразени данни за разчети с персонал. Доставчикът Ф. Строй Е. има декларирани трудови договори с 28 лица, като за периода 03.2019г в дружеството е заето 1 лице с длъжност работник строителство. За доставките на стоки, които то е извършило повече кадрова обезпеченост не е била и нужна, а произходът на стока е установен от вещото лице- П. 2 Е. и Импорт Експорт Про Е..С. К. България Е. е предоставяло СМР услуги, като кадровата обезпеченост са 2 граждански договора.

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката / или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. В тази насока наличието или не на сключен договор между жалбоподателя и доставчикът му за извършване на СМР или за доставка на стоки се презюмира с издаването на данъчна фактура и наличието на доказателства за плащането ѝ. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на порождащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

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. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства. Съгласно заключението на ССЕ се установява, че за обектите, за които са отнесени разходите по процесните фактури основен е дела на процесните разходи, установено и от ревизиращи екип. Поради тази причина и доставките са изиграли своята роля в независимата икономическа дейност на дружеството и по този начин се е стигнало и до последващата им реализация.

Тези констатации на вещото лице се подкрепят и от представените от жалбоподателя допълнителни писмени доказателства- договори и анекси, количествено стойностни сметки, приемо-предавателни протоколи и фактури, актове за приемане на строително монтажните дейности. Всички изложени по горе факти показват, че процесните доставки на стоки и услуги са вложени в изграждането на обекти, възложени на И. И. О.. Следва да се посочи, че нито в РД, нито в РА, нито в Решението на горестоящия административен орган се съдържат констатации, че въз основа на обективни

данни задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката с която обосновава правото си на данъчен кредит е част от данъчна измама. Поради това то не може да бъде държано отговорно за това, че доставчикът няма редовно водено счетоводство, че не разполага с материално-технически и кадрови ресурс за изпълнение на възложените услуги.

При тези обстоятелства следва, че за получателя по фактурите за налице материалноправните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС, което незаконосъобразно му е отказано с оспорения акт.

При доказано изпълнение на възложените строителни работи, липсата на доказателства за нает персонал от доставчика по трудов договор, както и на такива за материална или техническа обезпеченост, не съставлява самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит. В този случай следва да се приложат преюдициалните заключения на Съда на ЕС по дело C-324/11 и съединени дела C-80/11 и C-142/11, дадени при идентични факти. По делото не са установени данни и доказателства, че ревизирият търговец сам е извършил строителните работи в обекта. Липсват други обективни данни, въз основа на които да се приеме, че е знаел или следвало да знае, че доставчикът му не разполага с работници, както и че фактурите са издадени с цел да се ползва данъчно предимство от приспадане на ДДС.

Следва все в тази връзка да се посочи и че дори да не е доказано, че предметът на доставката е реализиран именно от издателя на фактурата, при доказаното получаване на този предмет от получателя на фактурата, следва да е установено, че получателят е знаел това и че процесната фактура е издадена единствено с цел ревизираното дружество – получател по нея да упражни право на приспадане. Това следва от задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС в съдебната практика на Съда на ЕС.

Съгласно Решение от 22 октомври 2015 година по дело C-277/2014г. на Съда на ЕС е прието, че разпоредби на Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по получени от него доставки на стоки, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данъка върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

Независимо от предмета на доставките – стоки, тълкуването по това дело е приложимо и за настоящия случай, тъй като от акта за преюдициално запитване следва, че както и в настоящия случай, лицето, което желае да упражни право на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС, действително е получило и платило

предмета на доставките, посочени в издадените от доставчика фактури, и впоследствие е използвало този предмет за нуждите на сключените от него облагаеми сделки. /т.30/. /в този смисъл Решение № 2359/19.02.2019г., постановено по адм.дело № 11775/2018 по описа на ВАС,и Решение № 22/03.01.2020г., постановено по адм.дело № 5099/2019 по описа на ВАС /.

С оглед на изложеното жалбата против ревизионния акт се явява основателна,следва да се признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя по доставките на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и същият следва да се отмени.

На второ място досежно допълнително установените задължения по ЗДДС на основание чл. 79, ал. 3, т. 1, б. „а“ от ЗДДС е извършена корекция на ползвания данъчен кредит в общ размер на 26 087,98 лв., като на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 79, ал. 4 от с. з. е доначислен ДДС в размер на 18 261,46 лв,настоящият състав намира следното: В случая не са спорни обстоятелствата относно начина на определяне размера на дължимия данък и това дали сградата, в която се намира процесният имот е нова или не. Спорно е това дали следва да се начисли данък при продажбата на недвижимия имот, който се намира в сграда, която не е нова според дефиницията за нови сгради в §1, т. 5 от ДР на ЗДДС, и за която е приложен режима на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС и в същото време при придобиването му е ползвано правото на приспадане на пълен данъчен кредит.

Съгласно разпоредбата на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС освободена доставка е доставката на сгради или части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях.

Тъй като в случая предмет на последващата продажба от страна на дружеството към физическо лице е обект от сграда, която не е нова, то на основание чл. 45, ал. 3 от ЗДДС доставката е освободена, освен ако във връзка с ал. 7 на същата правна норма доставчикът избере да третира доставката като облагаема. В конкретния случай жалбоподателят не е избрал да третира доставката като облагаема.Няма спор,че процесният недвижим имот е бил включен като ДМА в активите на дружеството и за период от 5 години за него са били начислявани амортизации,съответно е бил заплащан дължимия данък и е налице използване на имота за икономическата дейност на дружеството.

Според съда огато доставката се третира като освободена съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС, във връзка с обстоятелството, че при придобиването на актива е приспаднал изцяло данъчен кредит, при последващата му доставка, по силата на чл. 79, ал. 2 от ЗДДС доставчикът не следва да дължи данък, определен в размер по реда на ал. 3, т. 1, б. „а“ от същата правна норма.Причина за това се корени в разпоредбата на чл.12 ал.2 т.3 от Директива 2006/112 относно общата система на ДДС в ЕС.Съгласно същата е дадено право на държавите членки да определят кои доставки на сгради не

подежат на освобождаване от ДДС, като възможностите са първо обитаване, период, изтекъл между датата на завършването на сградата и датата на първата доставка, или периодът, изтекъл между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка, при условие че тези периоди не надвишават съответно пет години и две години. Българският законодател е избрал този период да бъде 5 години съгласно разпоредбата на чл. 45 ал. 3 вр. § 1 т. 5 от ДР на ЗДДС от построяването на сградата. Ето защо и последващата доставка на недвижим имот, придобит преди повече от 5 години на физическо лице, което не е регистрирано по ЗДДС и не е пожелало доставката да се облага не следва да влече приложението на чл. 79 ал. 3 т. 1 б. а от ЗДДС, който е приложим в изрично посочените в заглавието на нормата на чл. 79 хипотези. Ето защо и в тази му част РА се явява незаконосъобразен и следва да се отмени.

При направено искане за това и на основание чл. 161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски съгласно представения списък в размер на 6170 лева, от които 4800 лв за адвокатско възнаграждение, 50 лв ДТ и 1320 лв за експертиза.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез Е. М. Н., в качеството на управител, чрез адв. Б. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220320005266-091-001/16.03.2021 г., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с решение № 908/17.06.2021 г., с който на дружеството допълнително е начислен данък върху добавената стойност /ДДС/ по реда на **Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/** в размер на 18 261,46 лв. за данъчен период м. 12.2019 г., както и не е признато право на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС общо в размер на 117 726,57 лв. и са начислени лихви в общ размер на 20 687,19 лв. за данъчни периоди м. 06.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 06.2016 г., м. 10.2016 г., м. 04.2018 г., м. 06.2018 г., м. 09.2018 г., м. 10.2018 г., от м. 02.2019 г. до м. 04.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 10.2019 г., от м. 12.2019 г. до м. 03.2020 г. и м. 06. 2020 г.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез Е. М. Н., в качеството на управител, чрез адв. Б., разноски в размер на 6170 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:

