

РЕШЕНИЕ

№ 635

гр. София, 06.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 23.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Мария Малинова, като разгледа дело номер **5584** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Относно характера на производството, жалбата и становищата на страните:

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

Делото е образувано по жалба на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], п.к. 1700, район Студентски, [улица] „3“, вх.А, ет.4, офис 7, с адрес за кореспонденция: [населено място], 1618, район О. купел, [улица], електронна поща: [електронна поща](#), телефон: 02/9625919, представлявано от С. Г. Г. - управител, против Ревизионен акт № Р-22002217008443-091-001 от 22.12.2020г., издаден от органите по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден изцяло с Решение № 708/29.04.2021 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика", [населено място], Централно управление на Националната агенция по приходите /дирекция ОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП/.

С процесния Ревизионен акт са определени допълнителни задължения за ДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 076 000 лв. за периоди м.10.2015г. и м.01.2016г. по фактури с №212/30.10.2015г. и №218/04.01.2016г., издадени от доставчика „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „БИЛД РЕНТ“ АД, ЕИК[ЕИК] и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], ведно със съответните лихви за забава.

В жалбата се релевират доводи, че РА е издаден в нарушение на материалния и

процесуалния данъчен закон. Твърди се, че данъчният кредит за периода е формиран основно от доставка на строителни материали, покупка на услуги и аванс по договор за покупка на подобрения върху недвижими имоти. Сочи се, че ревизиращите органи не са събрали всички възможни и достатъчни доказателства, относими към предмета на производството, че част от доказателствата са изолирани от производството и не са взети под внимание от ревизиращия орган. Твърди се също, че в РА от една страна е извършен анализ и съпоставка на доставките по издадените към жалбоподателя фактури, но е налице противоречие между събраните доказателства и изведените правни изводи. Твърди се също, че стоките и услугите, предмет на доставки са заведени в счетоводството на жалбоподателя, за получаването им от цитираните доставчици и са събрани достатъчно доказателства – констативни протоколи, възлагателни писма, счетоводни документи, договори и др. Посочва, че при липса на документация производството е следвало да бъде проведено по реда на чл.122 от ДОПК, като се позовава на практика на СЕС. В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, не изпраща процесуален представител, не представя допълнително исканите писмени доказателства. По същество претендира отмяна на ревизионния акт. Не представя писмени бележки, не претендира разноски.

Ответникът – Директор на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт З., оспорва жалбата. Намира, че въпреки предоставените възможности на жалбоподателя да ангажира писмени и гласни доказателства в съдебното производство, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, такива не са представени. Напротив, събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, изпраща представител, който счита, че жалбата е неоснователна и недоказана и като такава следва да бъде оставена без уважение.

Административен съд – София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160 ал.2 от ДОПК, намери следното:

II. Относно допустимостта:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд, съгласно чл.156 ал.1 от ДОПК. Оспореният ревизионен акт е връчен на жалбоподателя по електронен път по реда на чл. 29 ал.4 от ДОПК на 07.01.2021г. Жалбата е подадена чрез административния орган, при наличието на правен интерес, в законоустановения срок, поради което същата е процесуално допустима.

III. От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002217008443-020-001 от 01.12.2017г., връчена на 03.01.2018г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/№ Р-22002217008443-020-002 от 03.04.2018г. и ЗИЗВР № Р-22002217008443-020-003 от 02.05.2018г. е възложено извършване на ревизия на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчени периоди м.10.2015г., м.12.2015г. и м.01.2016г. За ревизиращи органи са определени

М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел Ревизии, Дирекция Контрол при ТД на НАП – [населено място] – орган възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията.

Със Заповед № Р-22002217008443-023-001/14.05.2018г., връчена по електронен път на 22.11.2017г. ревизията е спряна на основание чл.34 ал.1 т.2 от ДОПК. Възобновена е със Заповед № Р-22002217008443-143-001 от 24.02.2020г. Със заповедта за възобновяване е определен нов краен срок на ревизията - до 15.03.2020г. Всички заповеди в хода на производството са издадени под формата на електронен документ и подписани с валиден квалифициран електронен подпис от М. С. хаджийска, на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел Ревизии, Дирекция Контрол при ТД на НАП – [населено място], оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-369 от 30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002217008443-092-001 от 24.04.2020 г., връчен на 28.05.2020г. Задълженото лице е подало молба за удължаване на срока за подаване на възражение срещу констатациите на РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Молбата е уважена, като съгласно Уведомление №Р-22002217008443-РУС-001 от 24.06.2020г. срокът е удължен до 11.07.2020г., но ревизираното дружество не е подало възражение срещу РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22002217008443-091-001 от 22.12.2020г., издаден на основание чл.119 ал.2 от ДОПК от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел Ревизии, Дирекция Контрол при ТД на НАП – [населено място] – орган възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията. РА е връчен на 07.01.2021г.

Съгласно разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. В ал. 2 на чл. 114 от ДОПК е предвидено, че ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. Анализът на цитираните правни норми налага извод, че от значение за ревизионното производство е датата на връчване на първоначалната заповед за възлагане на ревизия, тъй като, съгласно ал. 1 именно от тази дата започва да тече срока на ревизията. Правните норми на чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК изискват от административния орган да състави ревизионния доклад не по-късно от 14 дни след изтичане на срока за извършване на ревизията и той да бъде връчен тридневен срок от съставянето му. Тези разпоредби са предвидени с цел да не се продължава изкуствено и безконтролно срокът за извършване на ревизията и съставянето на актовете след нея и да се дисциплинира администрацията към бързо, точно и срочно изпълнение на задълженията си.

Горното обосновава извод, че ревизионното производство е продължило повече от установения максимален четиримесечен срок /с удължаването по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, извършено правомерно със ЗИЗВР по чл. 113, ал. 3 от ДОПК/. Това нарушение на административнопроизводствените правила обаче, според установената съдебна

практика, се определя като несъществено, доколкото сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК са инструктивни. Установените в нормите на чл. 114, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК срокове се отразяват единствено на годността на събраните след изтичането им доказателства, което не се установява в настоящия случай.

РА също е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни квалифицирани електронни подписи.

Процесната ревизия е повторна за спорните периоди и вид данъчно задължение и е във връзка с Решение №1785/09.11.2017г. на директора на ДОДОП С..

В срока по чл.152 ал.1 от ДОПК от ревизирувания субект до директора на Дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органа по приходите в процесния РА, с вх.№ 53-06-446/20.01.2021г., по регистъра на НАП – [населено място], като със същата РА е оспорен по отношение на установено ДДС за внасяне в размер на 1 704 551,44 лв., при деклариран от дружеството ДДС в размер на 628 551,44 лв. и са определени задължения за лихви в размер на 489 970,03 лв.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01- Заповед №РД-01-369 от 30.03.2016 г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК.

Решение № 708/29.04.2021 г., на Директора на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП е подписано от титуляра Н. К. К.. Оспореният ревизионен акт е потвърден изцяло.

Жалба с вх. № 53-06-446/20.01.2021г., по регистъра на НАП – [населено място] и вх.№ 23-22-157/28.01.2021г. по регистъра на Дирекция ОДОП С., подадена от „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] в частта за данъчен период м.12.2015г. е оставена без разглеждане. При проверка относно допустимостта, данъчният орган е установил, че не са налице корекции на декларираните от лицето резултати по ЗДДС за посочения период, с оглед на което жалбата в тази част се явява недопустима, поради липса на интерес от обжалване.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, – М. С. Х. и М. Й. В. органи по приходите са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи - ЗВР и РА. За валидността на КЕП са представени и приети писмени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Безспорно е установено също така и че доставчиците

„МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „БИЛД РЕНТ“ АД, ЕИК[ЕИК] и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], също са данъчно регистрирани лица по ЗДДС, за данъчните периоди, през които са издавани данъчни фактури. Това се установява от констатациите в ревизионния акт.

В хода на ревизията е установено, основната дейност на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД,[ЕИК] през ревизираните периоди е свързана с покупка на недвижими имоти с цел застрояване или продажба и консултантски услуги при подготовка, организация и участие в обществени поръчки.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е реалността на доставките, извършени от доставчиците „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, „БИЛД РЕНТ“ ЕООД и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, извършени ли са разплащания, доказан ли е кадровия и технически ресурс във връзка с отчетените доставки и начина на калкулиране на цените във връзка със същите.

На ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002217008443-040-001/12.01.2018г. С придружително писмо за представяне на документи с вх.№ Р-22002217008443-ПРД-001-И/15.02.2018г. са представени консултантски договор от 01.06.2015г., сключен между „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД и „БИЛД РЕНТ“ АД, констативен протокол от 30.12.2015г. и писмени обяснения, съгласно които към момента не са възникнали нови факти и обстоятелства, а всички документи са представени в хода на първото ревизионно производство. С писмо вх.№ Р-22002217008443-ПРД-002-И/04.05.2018г. са представени справки от №1 до №5 за налични недвижими имоти, МПС, машини, стоки, оборудване, стопански инвентар, дългосрочни и краткосрочни инвестиции и за вземания от банки и трети лица.

Извършени са насрещни проверки на „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „БИЛД РЕНТ“ АД, ЕИК[ЕИК] и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за резултатите от които са съставени протоколи.

Ревизиращият орган е изпратил ИПДПОЗЛ и до: Апелативен съд, ЧСИ Р. М. рег.№ 790; до С. Х. ЕООД, ЕИК[ЕИК], ВКС.

С протокол .№ Р-22002217008443-П.-001/13.04.2020г. са приобщени събраните доказателства в хода на първото ревизионно производство, приключило с РА № Р-22221516006054-091-001/17.05.2017г.

По отношение да доставчика „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД: Насрещната проверка е приключила с ПИНП № П-22221518053741-141-001/23.04.2018г., като е констатирано, че с ИПДПОЗЛ са изискани доказателства за процесната доставка, за лицата, извършили услугата, документи за разходи във връзка с фактурираните услуги, доказателства, с кои обществени поръчки са свързани услугите. В отговор на искането е представен единствено писмен отговор, че към момента няма промяна в обстоятелствата по сделката и органите по приходите следва да вземат предвид документите, представени в хода на първото ревизионно производство.

Видно от наличния Рамков договор от 09.01.2014г. със срок до 31.12.2015г. „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД следва да консултира „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД в областта на обществените поръчки, да проследява публикувани обяви с предмет

инфраструктурно строителство, да сътрудничи при подготовка на тръжни и проектни документи, окомплектоване на тръжни книжа, подготовка на информация за водене на преговори, предоставяне на становища по казуси, свързани с провежданите процедури, изготвяне на жалби и др. възложени са още текущ мониторинг, одит и контрол по изпълнение на договорите за обществени поръчки.

Издадени са фактури от „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД до „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД:

№212/30.10.2015г. с предмет „по протокол“ , ДО – 780 000 лв., ДДС – 156 000 лв., наличен е констативен протокол от 30.10.2015г., издаден въз основа на възлагателни писма №№12,14, 18 и 19, с които се потвърждава възложената работа. Фактурата е отразена в Дневник покупки и Справка декларация по ЗДДС за м.10.2015г. на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД.

№218/04.01.2016г. с предмет „по протокол“ , ДО – 100 000 лв., ДДС – 20 000 лв., наличен е констативен протокол от 04.01.2016., издаден въз основа на възлагателни писма №№25, 26, 27 и 28, с които се потвърждава възложената работа. Фактурата е отразена в Дневник покупки и Справка декларация по ЗДДС за м.01.2016г. на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД.

Извършените дейности от „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД са във връзка с услуги, заявени в Предварителен договор от 09.01.2014г. между „ИНФРАСТРУКТУРНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД – възложител и „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД. Посочените по-горе фактури са издадени от „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД в качеството му на подизпълнител по предварителния договор. Доставените услуги от „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД по процесните фактури са включени в последващи облагаеми доставки на клиента на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД - „ИНФРАСТРУКТУРНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД.

По отношение на доставчика „БИЛД РЕНТ“ ЕООД: В хода на първото ревизионно производство е установено, че представените от ревизираното дружество и доставчика доказателства, във връзка с процесната фактура, не са достатъчни за обосноваване на реалност или липса на доставка. По фактура №82/04.01.2016 г., издадена от „БИЛД РЕНТ“ АД, с предмет на доставката „по протокол“ не е признато право на данъчен кредит в размер на 100 000 лв. за данъчен период м.01.2016г. По повод изпратено ИПДПОЗЛ доставчикът е изпратил следните документи: фактура №[ЕГН]/04.01.2016 г.; банково извлечение за периодите от 15.02.2016 г.- 19.12.2016 г., от което е установено, че е на 15.02.2016 г. е направено частично плащане по фактура в размер на 20 000 лв., без да е упомената фактурата и на 19.12.2016 г. е извършено плащане в размер на 535 000,00 лв., без да е упомената фактурата, за която се извършва плащането; хронологична ведомост на сметка 411; консултантски договор от 01.06.2015 г., сключен с „БИЛД РЕНТ“ АД и констативен протокол от 30.12.2015 г.

Анализирайки представените документи ревизиращите са установили следното: консултантският договор е във връзка със задължение на възложителя „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД, произтичащо от договор за банков кредит с Ц. АД с реф. №80600 КР-АБ-0259/30.04.2009 г. и сключените към него Анекс №1/30.03.2010 г., Анекс №2/02.06.2011 г., Анекс №3/31.05.2012 г., Анекс №4/30.10.2012 г., Анекс №5 от 23.05.2013 г., Анекс №6/29.11.2013 г.. Анекс

№7/31.10.2014 г. Към момента на сключване на консултантския договор задълженията на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД възлизат общо на 14 297 946,15 евро, от които 13 470 000,00 евро-редовна главница, 8 000 426,15 евро потенциални лихви върху редовна главница, 27 520,00 лв. - просрочени такси по кредита. На основание чл. 39 от договора за банков кредит Ц. АД е уведомила „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД за намерението си да обяви кредита за предсрочно изискуем и да пристъпи към събиране на дължимата сума по съдебен ред. Съгласно договора, възложителят желае да засили и подобри своята защита и аналитично-експертния си потенциал, с цел недопускане на неблагоприятни икономически последици за дружеството от обявяването на предсрочна изискуемост и принудително събиране на дължимите суми по кредита. С консултантския договор „БИЛД РЕНТ“ АД е приело текущо да консултира за намирането на всякакви фактически, документални, икономически и правни средства за защита на правата на имуществото на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД, във връзка с обявяването на предсрочна изискуемост и принудително събиране на дължимите суми по договора за банков кредит. Срокът на действие на договора е до 30.12.2015 г. Съгласно чл. 8 договореното възнаграждение е в размер на 500 000,00 лв. без включен ДДС. Съгласно констативния протокол от 30.12.2015 г., консултантът е извършил консултиране на възложителя, в резултат на което е предотвратено насочването на принудително изпълнение върху имуществените права на възложителя и същия не е претърпял неблагоприятни икономически последици от обявяването на предсрочна изискуемост и принудително събиране на дължимите суми по описания договор за банков кредит, като консултантът има основен принос за заличаване на вписана ипотека, учредена с НА за учредяване на договорна ипотека №141, том 1, рег. №5437, дело №112 от 30.07.2013 г. Ипотеката е учредена и вписана в полза на „ЦКБ“ АД, като обезпечение за вземане в размер на 240 000,00 евро, част от договора за банков кредит, сключен между „ЦКБ“ АД - кредитор и „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД - ипотекарен длъжник върху недвижими имоти, находящи се в [населено място], [улица].

В т. 2 от констативния протокол е посочено, че работата на консултанта по договора за консултантски услуги е извършена съгласно уговореното между страните и не се констатира недостатъци и отклонение от поръчката.

Съгласно т. 3 от същия протокол се дължи възнаграждение в полза на консултанта в размер на 500 000,00 лв.. без включен ДДС, платими от Възложителя до края на м. 03.2016 година.

Съгласно т. 4 с подписването на протокола страните приемат договора за изпълнен.

След анализа на описаните документи, ревизиращите са достигнали до извода, че същите не са достатъчни да обосноват реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

Доставчикът не е представил изисканите му по реда на ДОПК доказателства за притежаване на ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на

доставката в посочения вид и обем, за счетоводната отчетност, за извършени разходи. Освен това липсват документи, като платени такси, оценки, справки и т. н., не е представена кореспонденция с възложителя, от която да е видно как са уговорени параметрите на поръчката, не са представени никакви съпътстващи документи -заявки, отчети, доклади. Не е представена информация как е калкулирана цената на услугата и нейните елементи - материали, труд и др. Не е налице търговска кореспонденция с клиента, от която да е видно как е уговорена сделката и нейните параметри, кои са лицата, кореспондиращи с клиента и какви са документите, съставени при извършването на услугите, в т. ч. възлагателни писма, изготвени анализи, отчети, доклади и др.

„БИЛД РЕНТ“ АД е дружество, което няма история, опит и познания за извършването на специфичните консултантски услуги. Не притежава необходимия кадрови и технически персонал.

По отношение на плащането по процесната фактура е установено още, че на датата на превода от 535 000,00 лв. сумата веднага е наредена на „МЕНТЕЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез което се извършват преводи от другия пряк доставчик на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД - „САТЕЛИТ 2007“ ЕООД към „БИЛДКО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Този факт е довел до извода, че паричният поток на средствата, представлява прехвърляне на едни и същи пари между различни дружества, с цел да се формира една привидност за извършени плащания по доставките.

Ревизираното дружество също не е представило относими документи, в т. ч. възлагателни писма, споразумения, изготвени анализи, отчети, доклади и др. Не е представило информация по какви критерии „БИЛД РЕНТ“ АД е било избрано за доставчик, по какъв начин и чрез кои лица е осъществен контакт с него, как са определени цените на услугата и пр.

По отношение на доставчика „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 800 000,00 лв. за м. 01.2016 г. по фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г., издадена от „САТЕЛИТ Х“ ЕООД, с предмет на доставката аванс с данъчна основа 4 000 000,00 лв. и ДДС 800 000,00 лв.

В хода на първото ревизионно производство от „САТЕЛИТ Х“ ЕООД са представени фактура №100000003/29.01.2016 г., с предмет аванс по предварителен договор, с ДО 4 000 000,00 лв. и ДДС 800 000,00 лв.; платежна инструкция за превеждане на задължението по предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот от 19.01.2016 г. в размер на 4 800 000,00 лв. по банкова сметка на „АРИЕС ИН“ ЕООД в „ЦКБ“ АД, като не са дадени обяснения какви са причините за плащане на трето лице; банково извлечение от 29.01.2016 г. за извършен превод към „АРИЕС ИН“ ЕООД в размер на 4 800 000,00 лв., с основание на превода - съгласно платежни нареждания от „САТЕЛИТ Х“ ЕООД; счетоводна справка за сметка 412 „Клиенти по аванси“, партида „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД; обратна ведомост за периода от м. 01. до м. 09.2016 г., от която е установено, че „САТЕЛИТ Х“ ЕООД е заприходило по д-т сметка 201 „Подобрения върху

земи“ -5 892 899,49 лв.;

Предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот от 19.01.2016г. сключен между „САТЕЛИТ Х“ ЕООД - прехвърлител и „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД - получател и Анекс №2/30.09.2016 г. , на основание учредено право на строеж, съгласно НА за учредяване право на строеж, вписан в Службата по вписванията на 16.10.2006 г. с вх. №68335, акт №33, том LLLXX, дело №44676 в Служба по вписванията, върху дворно място, находящо се в [населено място], Район „ О. купел, кв. Горна баня, цялото с площ от 10 610 кв. м., съгласно Разрешение за строеж №942 от 22.12.2006 г. и одобрение от Д. част „Архитектура“, и част „Конструкция“ от м. 05.2007 г. за жилищни сгради с магазин, детска занималия, заведения за хранене, спортен комплекс с плувен басейн и подземни гаражи- представляващи сграда „А“ с четири входа, сграда „В“ с два входа и двуетажна част между тях с РЗП от 29 901,11 кв. м., „САТЕЛИТ Х“ ЕООД се задължава да прехвърли на получателя „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД следните обекти: сграда „А“ и сграда „В“. Определена е следната цена и начин на плащане: Получателят се задължава да заплати на дружеството прехвърлител като обща продажна цена за гореописаните обекти, сумата от 8 000 000,00 лв., без ДДС, както следва: 50% от стойността в размер на 4 000 000,00 лв. без ДДС- до 30.01.2016 г. и 50% от стойността в размер на 4 000 000,00 лв. без ДДС- до 30.07.2016 г. Договорната продажна цена е окончателна и не подлежи на промяна. С Анекс №2/30.09.2016 г. към предварителния договор страните се споразумяват за следното: Страните приемат за установено, че по отношение на изградените подобрения върху УПИ ХХХХП-7 за озеленяване и ЖС в кв. 117, по плана на [населено място], местност кв. Горна баня, подробно описан в предварителен договор, е налице висящ съдебен спор за правото на строеж върху имота между „БИЛДКО“ ООД и „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД. С Решение от 19.01.2015 г. Софийски градски съд признава по предявен иск, с правно основание чл. 124, ал. 1 от **Гражданския процесуален кодекс** /ГПК/, във връзка с чл. 68 от Закона за собствеността /ЗС/ от „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД, че „БИЛДКО“ ООД и „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД не са собственици на правото на строеж за построяване на комплекс „Ф. НШ“. САС в Решение №2031 от 22.10.2015 г. обезсилва Решение от 19.01.2015 г., постановено по гражданско дело №5155/2014 г. по описа на СГС в частта, с която дружествата „БИЛДКО“ ООД и „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД не са собственици на правото на строеж за построяване на комплекс „Ф. НШ“. „БИЛДКО“ ООД подава жалба до Върховен касационен съд на Република България против Решение 2031 от 22.10.2015 г. на САС. С Решение №178 от 18.10.2016г. ВКС отменя Решение №2031 от 22.10.2015 г. по гражданско дело №1800/2015 г. на САС в обжалваната част и връща делото за ново разглеждане.

Съгласно т. 3 от Анекс №2/30.09.2016 г., ако поради обстоятелствата по т. 1 прехвърлителят не прехвърли на получателя подобренията върху УПИ ХХХХП-7 в кв. 117, по плана на [населено място], местност кв. Горна баня, предварителния договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот от 19.01.2016 г. се прекратява и на негово място възниква ново задължение

между страните съгласно т. 4 и следващите от настоящия анекс.

Съгласно т. 6 от Анекс №2/30.09.2016 г. доверителят се задължава да заплати на довереника срещу прехвърляне на негово име и в изискващата се нотариална форма на правото на собственост върху този имот в размер на 8 000 000 лева без ДДС, от които 4 000 000 лева са заплатени с фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г., а останалите са дължими в едноседмичен срок от сключване на окончателния договор за поръчка.

Съгласно т. 4 от Анекс №2/30.09.2016 г., при настъпване на условията по т. 3, страните се задължават да сключат окончателен договор за поръчка, с който прехвърлителя /наричан по-долу довереник/ се задължава да извърши проучване на пазара на недвижими имоти, да осъществи всички необходими правни действия /отправяне на предложение, водене на преговори, сключване на договор и др./, чиято крайна цел е закупуването от името на довереника и за сметка на получателя /наричан по-долу доверител/, на недвижим имот за нуждите на доверителя.

Съгласно т. 5 от Анекс №2/30.09.2016 г., недвижимият имот, предмет на бъдещ договор за поръчка, следва да отговаря на следните изисквания и характеристики: УПИ в строителните граници на [населено място], с площ не по-малко от 5 000 кв. м. с кинт 3 и плътност на застрояване мин 40%.

Съгласно т. 6 от Анекс №2/30.09.2016 г. доверителят се задължава да заплати на довереника срещу прехвърляне на негово име и в изискващата се нотариална форма на правото на собственост върху имот с характеристиките по т.4 от договора на цена от 8000 000,00 лв. без ДДС, от които 4 000 000,00 лв. без ДДС са заплатени с фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г., а останалите са дължими в едноседмичен срок от сключване на окончателния договор за поръчка.

За доказване собствеността на актива, обект на прехвърляне, са дадени писмени обяснения, съгласно които „САТЕЛИТ Х“ ЕООД с фактура №504/28.11.2014 г., издадена от „БИЛДКО“ ООД. с предмет аванс на основание предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот и съответния анекс към него. И съответно с окончателна фактура №506/02.02.2015 г. за приспадна аванс с приемо-предавателен протокол от 02.02.2015 г. между „БИЛДКО“ ООД и „САТЕЛИТ Х“ ЕООД. Цитираните фактури и протокол са представени от „САТЕЛИТ Х“ ЕООД, както и банково извлечение, и уведомително писмо от 28.11.2014 г., съгласно което плащането по фактура №504 се извършва по сметка на „МЕЙНТЕЙН“ ЕООД. Съгласно банковото извлечение преведена сумата е 3 615 600,00 лв.

Органите по приходите са установили, че на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД е извършена ревизия, приключила с издаване на Ревизионен акт №Р-22002216004414-091-001/14.02.2017 г, относима към доставката на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД. РА е оспорен пред ОДОП С. и потвърден с Решение №1785/09.11.2017 г. на директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП. Решението е оспорено пред Административен съд /АС/ - С. град и с Решение №4121/18.06.2018 г. РА е отменен. Решението на АС -София град е оспорено от директора на дирекция

ОДОП С. пред Върховния административен съд, който издава окончателно Решение №2401/19.02.2019 г. с което отменя Решението на АССГ и потвърждава решението на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП. Оспореният РА е влязъл в сила и установеното с него е потвърдено.

Съгласно Решение №2401/19.02.2019 г. на ВАС съществуването на правоотношение между „БИЛДКО“ ООД и „САТЕЛИТ Х“ ЕООД не е установено от приложените доказателства. Доставчикът по процесната фактура няма качество на държател/ползвател на актив, за който се отнасят подобренията. „БИЛДКО“ ООД е извършило СМР, обект на прехвърляне на основание учреденото му ограничено вещно право на строеж, което обстоятелство изрично е посочено в сключения със „САТЕЛИТ Х“ ЕООД предварителен договор от 11.11.2014 г.

Процесната фактура няма за предмет извършване на подобрения от наемател/държател на нает актив. Не е установено и връщане на нает или ползван актив с подобрения.

16.10.2016 За да се конкретизира дали авансовото плащане по процесната фактура №504/28.11.2014 г. ще е свързана с облагаема доставка и за да се определи нейния вид, е необходимо да се извърши преценка какъв е видът и предметът на сключения между двете страни предварителен договор от 11.11.2014 г. /стока или услуга/. По силата на същия и анекс към него от 12.11.2014 г. доставчикът се задължава да прехвърли изградените от него подобрения върху поземлен имот с УПИ ХХХХI-7 с площ 10 610 кв. м, на основание учреденото му право на строеж, съгласно нотариален акт от 16.10.2016 г. и Разрешение на строеж №942/22.12.2006 г. и одобрени от Д. част „Архитектура“ и част „Конструкция“ от 05.2007 г. срещу цена 3 615 590,00 евро.

Въз основа на установеното органите по приходите са достигнали до извода, че „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД не е действало добросъвестно и не е взело всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба.

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 800 000,00 лв. за м. 01.2016 г. по фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г., издадена от „САТЕЛИТ Х“ ЕООД, с предмет на доставката аванс с данъчна основа 4 000 000,00 лв. и ДДС 800 000,00 лв.

За да се конкретизира дали авансовото плащане по процесната фактура №504/28.11.2014 г. ще е свързано с облагаема доставка и за да се определи нейния вид е необходимо да се извърши преценка какъв е видът и предметът на сключения между двете страни предварителен договор от 11.11.2014 г. /стока или услуга/. По силата на същия и анекс към него от 12.11.2014 г. доставчикът се задължава да прехвърли изградените от него подобрения върху поземлен имот с УПИ ХХХХI-7 с площ 10 610 кв. м, на основание учреденото му право на строеж, съгласно нотариален акт от 16.10.2016г. и Разрешение на строеж №942/22.12.2006 г. и одобрени от Д. част „Архитектура“

и част „Конструкция“ от 05.2007 г. срещу цена 3 615 590,00 евро.

За целите на ревизията и за удостоверяване произхода на процесния имот, върху който са направени подобренията от „БИЛДКО“ ООД са представени в заверени копия следните документи: Нотариален акт №102 от 16.10.2006 г. за учредяване правото на строеж върху недвижим имот. находящ се в [населено място], район „О. купел“, [жк]с площ от 10 610 кв. м. в У ПИ ХХХХI-7; Разрешение за строеж №942 от 22.12.2006г.; НА за замяна на недвижим имот с №63/13.03.2006 г., съгласно който „БИЛДКО“ ООД прехвърля на Р. Т. Х. и Е. И. Х. недвижими имоти, изградени в груб строеж, както следва: апартамент №Б-4, апартамент №Б-17, апартамент №Б-27, апартамент №Б-28 и гараж №27 с обща данъчна оценка в размер на 102 568,00 лв., в замяна на 1/14 идеална част от 8000/12890 идеални части от недвижим имот в [населено място], район „О. купел“; хронология на с/ка 611 /6 от м. октомври 2006 г. до м. февруари 2015 г. за осчетоводени разходи. (Приложение №2 към РД);

Представена е и обяснителна записка от управителя С. Г., с която декларира, че са изградени реално следните подобрения върху УПИ ХХХХI-7:

-подземна част на три нива до кот^Г-О м. с обща РЗП около 5000 кв. м.;

-сграда А- изградена на кота корниз - 4 входа/на 7 етажа/ с обща РЗП около 18 000 кв. м.;

-междинно застрояване на 2 етажа с общо РЗП около 1 000 кв.м.;

Ревизиращият екип е извършил посещение на обект до парцел с УПИ ХХХХI-7 кв. 117 „Горна баня“ по плана на [населено място]. С Протокол №0592107/02.11.2016 г. е констатирано, че върху парцел с УПИ ХХХХI-7 е изграден осем етажнен жилищен комплекс в груб строеж. Излети са стоманено-бетонни плочи, земетръсни шайби, трегери и стълбища с принадлежащи площадки. Върху тях е положена зидария от керамични тухли. От части е положена топлоизолация, която е измазана с мрежа и циментово лепило. Отбелязано е, че на огледа е присъствал К. В., в качеството му на управител на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД.

При анализ на документите е установено, че на 11.11.2014 г. е сключен предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот между „БИЛДКО“ ООД, в качеството на прехвърлител и „САТЕЛИТ Х“ ЕООД, в качеството на получател.

Представен е приемо-предавателен протокол от 02.02.2005г., с който „БИЛДКО“ ООД предава на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД изградените подобрения на имота.

На основание на приемо-предавателния протокол е издадена фактура №[ЕГН]/02.02.2015 г. с данъчна основа 0,00 лв. и ДДС в размер на 0,00 лв. Няма сключен окончателен договор за покупко-продажба на процесните подобрения, от което следва че „САТЕЛИТ Х“ ЕООД не е собственик на УПИ ХХХХI-7 и не му е учредено право на строеж. В хода на ревизията на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД е установено още, че с НА е учредено взаимно право на строеж на 24 физически лица, изброени поименно, на фондация „Д-Р М. М.“ и

на „БИЛДКО“ ООД.

С разрешение за строеж №942 от 22.12.2006г. на Столична община се разрешава на собствениците на поземлен имот с УПИ ХХХХI- изграждането на две жилищни сгради с магазини ателиета, детска занималия, заведения за хранене, спортен комплекс с басейн и подземни гаражи. Разрешението за строеж е влязло в сила на 28.02.2007 г. Откриването на строителната площадка е извършено на 07.06.2007 г.. съгласно представен протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво на строежа.

Във връзка с изграждането на комплекса „Ф. Н.“, „БИЛДКО“ ООД притежава НА за учредяване на договорна ипотека с „БАНКА ДСК“ АД, която отпуска 5 500 000,00 евро / пет милиона и петстотин хиляди евро/. Кредитът се усвоява на траншове. „БИЛДКО“ ООД изгражда част от комплекса.

На 20.12.2012 г. във връзка с Изпълнителен лист, издаден на 04.10.2012 г. от Районен съд София, по молба на „БАНКА ДСК“ АД длъжника „БИЛДКО“ ООД е осъден да заплати парично задължение в размер на 7 468 307,94 лв. /седем милиона четиристотин шестдесет и осем хиляди триста и седем лв. и 94 ст. /.

В хода на производството е представено Споразумение, без дата, от 2014 г. между фондация „Д-Р М. М.“ - първа страна, 24-те физически лица - втора страна и „БИЛДКО“ ООД - трета страна, с което страните се съгласяват, че договореното с НА №102/16.10.2006 г. е забавено и частично изпълнено.. Първа и втора страна, със знанието на третата страна, прехвърлят на четвъртата страна „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД всички притежавани от първата и втората страни вещни и облигационни права върху посочения поземлен имот с №7, квартал 117 по подробен устройствен план на [населено място], местност Горна баня целия с площ 12 890 кв. м., от който имот са образувани два урегулирани поземлени имота, от които първият - с УПИ ХХХХI-7 с площ 10 610 кв. метра, а втория УПИ ХХХХH-7 с площ 1 680 кв. метра. В споразумението е уточнено, че в отношенията между „БИЛДКО“ ООД и „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД в чиято полза се прехвърлят всички, касаещи направените в имота, към момента, разходи, както и стойността на завършването на сградите в описания по-горе поземлен имот не са предмет на цитираното споразумение.

На 10.02.2014 г. 24-те физически лица и фондация „Д-Р М. М.“ продават на „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД изцяло притежаваните от тях 13/14 идеални части от УПИ ХХХХI-7 с площ 10 610 кв. м. съгласно НА за продажба на идеални части от поземлен имот на собственик №31, том I, рег. №1124, дело 24 от 2014 г.

На 04.04.2014 г. „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД продава на „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД недвижим имот с УПИ ХХХХI-7 с площ 10 610 кв. м., съгласно НА за покупко- продажба на недвижим имот №30, том I, рег. №543, дело 27 от 2014 г. В НА е вписано, че управителят на „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД декларира и гарантира пред купувача, че към датата на сключване на договора за покупко - продажба „ИНФРАСТРУКТОРНО

СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД е единствен легитимен собственик на продавания имот.

Във връзка със спора за собствеността на имота между „Б.“ О. и „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД са проследени и описани решения на Софийски градски съд /СГС/, Софийски апелативен съд /САС/ и Върховен касационен съд ВКС. До момента на приключване на ревизията на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД последното издадено решение във връзка със спора е Решение №178 от 18.10.2016 г. на ВКС, което отменя решение №2031 от 22.10.2015 г. по гражданско дело №1800/2015 г на САС в обжалваната част и връща делото за ново разглеждане. Т. е. въпросът със собствеността не е решен.

В хода на второто ревизионно производство на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД, в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1785/09.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., органите по приходите са извършили насрещна проверка на „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, при която са изискани конкретни доказателства във връзка с издадената към жалбоподателя фактура. Проверката е приключила с ПНИП №П-22220218055560-141-001/30.03.2018 г., съгласно който дружеството е представило част от изисканите доказателства, а именно предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот от 19.01.2016 г. сключен между „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, в качеството на прехвърлител и „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД, в качеството си на получател; платежна инструкция от „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, в която е записано, че сумата от 4 800 000,00 лв. следва да бъде преведена по банкова сметка на „АРИЕС ИН“ ЕООД в „ЦКБ“ АД; извлечение от банковата сметка на „АРИЕС ИН“ ЕООД за получени 4 800 000,00 лв. на 29.01.2016 г.; справка по сметка 412 „Клиенти по аванси“, партиди и по сметка 411 „Клиенти по партиди за периода 01.01. - 30.09.2016 г.; процесната фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г.; приемателно- предавателен протокол от 02.02.2015 г. между „БИЛДКО“ ЕООД- прехвърлител и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД - получател;

При прегледа на предварителния договор се установява, че т. 2 и т. 3 липсват. По силата на договора „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, в качеството си на собственик на изградените подобрения върху урегулиран поземлен имот ХХХХI - 7 за озеленяване и ЖС, в кв. 117, по плана на [населено място], местност кв. „Горна баня“, на основание учреденото му право на строеж, съгласно НА за учредяване право на строеж, вписан в Служба по вписванията на 16.10.2006 г. с вх. №68335, акт №33, том LLLXX, дело №44676, върху дворно място, находящо се в [населено място], Район „О. К., кв. „Горна баня, цялото с площ от 10 610 кв. м., съгласно Разрешение за строеж №942 от 22.12.2006 г. и одобрени от Д., ги прехвърля на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД.

В т. 4 от цитирания договор е записано, че страните се договарят, съгласяват и приемат задължение да прехвърлят владението върху цитираните в т. 1 подобрения, заедно с одобрените проекти и строителни книжки в срок до 30.07.2016 г. Отбелязано е, че във връзка с изясняване собствеността върху имота и подобренията от ревизираното дружество са изискани нотариални актове, но такива не са представени. Представен е приемно-предавателен

протокол от 02.02.2015г. , съгласно който „БИЛДКО“ ООД предава на „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД извършените подобрения върху Урегулиран поземлен имот ХХХХН -7 за озеленяване и ЖС, в кв. 117, по плана на [населено място], местност[жк], в които е записана степен на завършеност:

-изградена конструкция и зидария на сграда „А“ с магазин, детска занималия, заведения за хранене и подземни гаражи-

-изградена конструкция на двуетажната част между тях - спортен комплекс с басейн;

-града „Б“ - вход 3 - кота 0, вход 4 - фундамент;

Не е представен образец №19, както и количествено- стойностна сметка.

Представен е копие на Предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот от 11.11.2014 г. сключен между „БИЛДКО“ ООД - прехвърлител и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД - получател.

Органите по приходите са посочили, че по ИПДПОЗЛ не са представени: оборотна ведомост за периода 01.01. - 31.01.2016 г., справка за ДМА, доказателства за сключен окончателен договор със „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, документи, доказващи начина, по който е предадено владението върху подобренията, одобрени проекти и строителни книжки и др. Не е даден и отговор за причината, поради която плащането по фактурата не е към „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, а към „АРИЕС ИН“ ЕООД.

Във връзка с висящото производство по изпълнителен лист, издаден на 04.10.2012 г. от Районен съд София, по молба на „БАНКА ДСК“ ЕАД на длъжника „БИЛДКО“ ООД, ревизиращите са изискали информация от ЧСИ Р. М., рег. №790. Получен е отговор, съгласно който:

1. Към 13.12.2016г. няма издадено постановление за възлагане на недвижим имот - дворно място, находящо се в [населено място], район О. купел,[жк], съставляващо УПИ ХХХХI- 7 с площ от 10 610 кв. м., тъй като същото не е възбранено, нито е ипотекано в полза на банката, а и не е собственост на длъжника /„БИЛДКО“ ООД/. Ипотекано е само правото на строеж на изграждащите се в нея сгради.

2. По изпълнително дело №20127900402716 е възбранен следния недвижим имот: ДВОРНО МЯСТО, находящо се в [населено място], район О. купел,[жк]съставляващо УПИ ХХХХII-7, целия с площ от 1 680 кв. м. Имотът е продаден на публична продан с времетраене от 03.03.2014 г. до 02.04.2014 г., като с протокол от 03.04.2014г. е обявен за купувач на основание и по реда на чл. 492 от ТПК „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД за сумата от 469 125,00 лв. Купувачът е внесъл в срок дължимата сума.

3. По искане на вискателя са наложени следните възбрани, върху следните имоти, ипотекани в полза на Банка „ДСК“ ЕАД с договорна ипотека вписана в полза на „БАНКА ДСК“ ЕАД, вписана в СВ- [населено място], 41, том Х., дв. Входящ регистрационен №51255/19.07.2007 г. Възбрана, вписана в Агенция по вписванията - [населено място], том Х., акт 13 от 21.12.2012 г.,

върху следните недвижими имоти, собственост на длъжника по делото „БИЛДКО“ ООД с ЕИК[ЕИК]. състоящ се от жилищни сгради, магазини детски занималия, заведение за хранене, спортен комплекс, плувен басейн и подземни гаражи - представляващи СГРАДА „А“ с четири входа и СГРАДА „Б“ с два входа и двуетажна част между тях /две сгради/, разгъната застроена площ от 29 901,11 квадратни метра съгласно одобрен инвестиционен архитектурен проект от 15.08.2006 г. на Дирекция „Архитектура и градоустройство“, при Столична община, който е изграден в дворно място, находящо се в [населено място], Столична община, район „О. купел“, [жк], [улица], представляващо Поземлен имот с идентификатор 68134.4332.1526 по кадастралната карта и кадастралните регистри на [населено място], с площ от 11 058 кв. м.,

С цел да се установи кои лица притежават правото на собственост върху поземлен имот с УПИ ХХХХI-7, в който са изградени подобренията и е подадена Искова молба входящ №45048/10.04.2014 г., е изпратено искане до „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД, в отговор на което са представени: Искова молба с входящ №45048/10.04.2014 г. от „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД; нотариален акт, вписан в имотния регистър на Агенция по вписванията с вх. рег. №15490 като акт 175, том X., дело 11703 от 2014 г.; нотариален акт, вписан в имотния регистър на Агенция по вписванията с входящ рег. №5103 като акт 119, том XI, дело 3633 от 2014 г.; нотариален акт вписан в имотния регистър на Агенция по вписванията с вх. рег. №683: 3, том LLLXX, дело 44676 от 2006; Разрешение за строеж №942 от 22.12.2006 г., Протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво на строежа от 07.06.2007 г.; Споразумение от 10.02.2014 г., удостоверено с нотариална заверка на подписите рег. №1126 от същата дата на Нотариус с район на действие СГС, рег. №536 на НК и Споразумение от 04.04.2014 г., удостоверено с нотариална заверка на подписите рег. №548 от същата дата на Нотариус с район на действие СГС, рег. №049 на НК: Нотариален акт вписан в имотния регистър на Агенция по вписванията с входящ регистрационен №5104 като акт 123, том XI, дело 3639 от 2014 г.; Предварителен договор за учредяване право на строеж срещу задължение за изграждане на жилища в бъдеща сграда от 08.07.2005 г.

Във връзка с висящото дело за собствеността органите по приходите са отправили запитвания до САС и ВКС и съответно са получили отговори. Окончателното Решение на ВКС с №24 от 24.09.2019 г., постановено по дело №280/2018 г. по описа на ВКС, Второ гражданско отделение, е получено с писмо вх. №К.-10-00-6951-1/20.02.2020 г., по описа на ТД на НАП С., офис Б..

С цитираното решение е определено следното: „Тъй като правото на строеж не е реализирано, то не е се е трансформирало в право на собственост на „БИЛДКО“ ООД с ЕИК[ЕИК] относно следващите му се по силата на НА №102/16.10.2006 г. обекти. С погасяването по давност на правото на строеж, погасено се явява и учреденото с НА №134/19.07.2007 г. обезпечение. Ситуацията е аналогична на тази при погиване на ипотекирания имот, което също представлява основание за погасяване на ипотеката.“

С процесното решение се отменя Решение №2074/29.09.2017 г. на САС и се признава за установено следното: Окончателното Решение признава за установено по предявения от „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД срещу „БИЛДКО“ ООД и „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД отрицателен установен иск, че „БИЛДКО“ ООД и „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕООД не са собственици на право на строеж за построяване на обекти в сграда А, част от сграден комплекс, построена върху собствения на „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД недвижим имот, находящ се в УПИ (урегулиран поземлен имот) ХХХХI-7 с площ от 10 610 кв. метра в квартал 117 /Горна баня/ по плана на [населено място], поради погасяване по давност на единното право на строеж, учредено с НА за учредяване право на строеж с НА №102/16.10.2006 г. Признава за установено по предявения от „СТИЙП ХИЛ“ ЕООД срещу „БАНКА ДСК“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] отрицателен установен иск, че „БАНКА ДСК“ ЕАД не притежава обезпечение по силата на договор за учредяване на договорна ипотека, сключен на 19.07.2007 г., поради погасяване по давност на единното право на строеж, учредено с НА за учредяване право на строеж с №102/16.10.2006 г.

В допълнение органите по приходите са посочили, че Предварителния договор от 19.01.2016 г. е уговорено, че страните се съгласяват и приемат задължението да прехвърлят владението върху описаните подобрения, заедно с одобрените проекти и строителни книжа в срок до 30.07.2016г. В последствие с Анекс от 28.07.2016 г. срокът е променен на 30.07.2017г. за доплащане на останалите 50% от стойността. С друг анекс към предварителния договор от 30.09.2016 г. страните приемат за установено, че по отношение на изградените подобрения върху УПИ ХХХХI-7, кв. 117 - „Горна баня“ по плана на [населено място], подробно описани в предварителен договор от 19.01.2016 г. е налице висящ съдебен спор за правото на строеж върху имота. Съдебния спор поставя под условие изпълнението на предварителния договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот, с оглед на което страните приспособяват облигационното си правоотношение към тези обстоятелства. В случай, че прехвърлителят не прехвърли на получателя подобренията върху недвижим имот Договорът от 19.01.2016 г. се прекратява и на негово място възниква ново задължение между страните. В този случай, полученият аванс ще се счита за даден срещу поемането на ново задължение от страна на прехвърлителя да извърши проучване на пазара на недвижими имоти, да осъществи всички необходими правни действия /отправяне на предложения, водене на преговори, сключване на договори и др./, чиято крайна цел е закупуването от името на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД и за сметка на „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД на недвижим имот за нуждите на „САТЕЛИТ Х2007“ ЕООД. В т. 4 от Анекса от 30.09.2016 г. е договорено, че страните се задължават да сключат окончателен договор за поръчка. По силата на този анекс за страните е налице облигационно задължение за сключване на посочения договор за поръчка, което от своя страна не обосновава, че първоначалния договор е заместен от друг договор. В тази връзка ревизиращите са отбелязали, че изрично от „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД и „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД е изискан окончателен договор, но такъв не е представен. Освен това ревизиращите са направили справка в

имотния регистър „И.“, при която не е установено вписване на покупка на равностоен недвижим имот.

По делото е прието заключение по допуснатата съдебно –счетоводна експертиза, изготвено въз основа на приетите писмени доказателства по делото, включително и тези допълнително представени от страна на тримата подизпълнители. Същото не е оспорено от страните по делото.

IV. При така установената фактическа обстановка, съдът съобрази следното от правна страна:

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т.33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури, извършвани от ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното, това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването му - че доставките по фактурите са реално извършени, наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС за упражняване правото на данъчен кредит. Само и

единствено установяването на реални доставки, би позволило да се направи несъмнен извод, че процесните доставки са осъществени така, както предвижда правилото на чл. 9 от ЗДДС. Наложителността на това установяване пък произтича от това, че жалбоподателят черпи за себе си спорното в процеса право на данъчен кредит именно от тези доставки, за всяка една от които твърди да е позитивно проявен юридически факт. Това определя и тежестта на доказване в конкретния казус. Как се разпределя тя между данъчния субект - жалбоподател и административния орган - ответник по жалбата? Отговорът на въпроса не буди никакво съмнение. Решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила и относно факта, обуславящ тази последица.

Във връзка с тук обсъждания въпрос е необходимо да се направи още следното уточнение:

Доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без да има значение, дали те са представени от страната, която носи доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са издирени служебно от съда. При това положение, въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от законно установеното задължение за съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или частично ревизионния акт, като го измени в обжалваната част или отхвърли жалбата (чл. 160, ал. 1 от ДОПК), независимо от това, дали в съдебното производство страните са ангажирали някакви доказателства или не. Изпълнението на това задължение от страна на съда, означава при недоказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом юридическият факт не е осъществен, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр.чл. 69, ал. 1 вр. чл. 25 ал. 2 от ЗДДС. Прието е, че липсват доказателства за реалното осъществяване на доставките.

Както бе посочено по-горе, установяването дали доставките, във връзка с които се претендира данъчен кредит, са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ДДС, като тежестта за това доказване е за данъчнозадълженото лице, което претендира право на приспадане на данъчен кредит. Както се посочва в решение на СЕС по дело C-78/2012г., когато се спори по действителното осъществяване на доставките, от които се претендира право на данъчен кредит, съдът дължи извършване на обща

преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали ревизираното лице може да упражни право на приспадане по посочените доставки на стоки, като за целите на тази обща преценка може да вземе предвид данни относно доставки, предхождащи или следващи разглежданите, както и свързаните с тях документи. В този смисъл е необходима преценката за възможността на прекия доставчик да прехвърли собствеността върху процесните стоки.

Съдът счита, че, видно от приложенияте към преписката доказателства, ревизиращият орган е спазил нормативните изисквания, свързани със събирането на доказателства за установяване на факти и обстоятелства, релевантни към определяне задълженията на дружеството. От жалбоподателя и от доставчиците на услуги е изисквана конкретна информация, необходима за доказване реалността на доставките. Органите по приходите са извършили и справки в информационната система на НАП и надлежно са приобщили събраните в хода на ревизията доказателства, поради което е било проведено пълно документално изследване на фактическата обстановка и доказателствата са надлежно събрани. Същите са обсъдени в оспорваните РА/РД. В този смисъл изводите на органите по приходите са изградени въз основа на обективно установени обстоятелства по време на ревизията.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнител и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Затова, по аргумент на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, трябва да се докаже, че услугите действително са извършени от сочения във фактурата доставчик.

Спорни в настоящия случай са фактури с предмет, изискващ специфични умения и дейности, свързани с изпълнението договореностите между страните. Предметът на доказване изисква удостоверяване на факти и обстоятелства, свързани с установяване на фактическите извършители на работите и дейностите, както и наличието на съответния технически и кадрови ресурс и т.н.

Наличието на материален и кадрови ресурс, както и технически капацитет не представляват част от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, но способността на доставчиците да осъществят фактурираните доставки е от значение при решаването на фактическия въпрос относно спорната им реалност. В случая органът по приходите правилно е преценил, че посоченият капацитет не е доказан както от страна на доставчиците, така и от ревизираното дружество.

От събраните по делото доказателства е видно, че между доставчиците и ревизираното дружество има представени единствено договори, възлагателни писма, констативни протоколи, без конкретизация на извършените и приети услуги. Липсват количествено-стойностни сметки, доклади, отчети, анализи предложения и др., обосноваващи параметрите на изпълнение на услугите.

Видно от чл. 1 на Р. договор от 09.01.2014 г., сключен с изпълнителя

„МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, който е идентичен с Р. договор от 09.01.2014 г., сключен с възложителя „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕАД, предмет на услугите са предварително консултиране на възложителя в областта на обществените поръчки, изразяващо се регулярно проследяване на публикувани обяви и покани за участие в процедури за инфраструктурно строителство, щателно проучване на публикуваните обяви и определяне на програмите, по които съответното предложение може да получи финансиране; окомплектовка на тръжни книжа; подготовка на вътрешнофирмени документи и документи от трети лица, подготовка на информация и аргументи за водене на преговори; представяне на становища по въпроси и казуси, свързани с провеждане на процедури и др.

За доказване изпълнението на предмета на договора е необходимо изпълнителят да представи доказателства за това, но такива не са представени. Липсва информация за дружествата, за които се правят проучванията и подготовката на тръжни документи, предложения за участие в съответните процедури и становища по тях. Освен това няма никаква информация за лицата, изпълнили тези дейности и квалификацията им. Не са ангажирани доказателства за направени разходи, свързани с извършване на услугите. Доколкото поръчките се отнасят за обекти на различни места на територията на Р България, липсват данни за командироване на лица, наети от издателите на фактурите, разходи за командировки, както и каквито и да било други косвени доказателства за извършени действия.

Същото се отнася и за изпълнението на одитирането и мониторинга по договори за обществени поръчки. Липсват каквито и да било доказателства за сключени договори за обществени поръчки, които изпълнителят е одитирал.

Не без значение е и факта, че цената и начина на заплащане са регламентирани с чл. 30, в който липсва размер на възнаграждението. Съгласно чл. 34 от рамковия договор изпълнителят е длъжен да направи отчет на работата си по този договор непосредствено преди подписването на финалния констативен протокол. Такъв отчет не е представен както от доставчика, така и от ревизираното дружество.

Представените доказателства не обосновават реално извършени доставки на услуги от „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД към „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД, съответно от „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД към „ИНФРАСТРУКТОРНО СТРОИТЕЛСТВО“ ЕАД.

В подкрепа на това е извършената проверка на публикуваните обявления за обществени поръчки, за които ревизираното дружество, респективно „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, е следвало да подготви тръжните документи, при която не е установено участие на възложителите по договорите от 09.01.2014 г. в различните процедури. В публикуваните съобщения данни за същите липсват. Аналогична е ситуацията и със сключения консултантски договор от 01.06.2015г. с „БИЛД РЕНТ“ АД. Видно от чл. 1 на договора, консултантът приема текущо да консултира възложителя за намиране на всякакви

фактически, документални, икономически и правни средства за защита на правата и имуществото на „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД във връзка с обявяването на предсрочна изискуемост и принудително събиране на дължимите суми по банков кредит с „ЦКБ“ АД. За изпълнението на договора не са представени никакви доказателства. Липсват данни за проведени срещи с „ЦКБ“ АД или други институции, направени предложения, извършени анализи, съответно отчетени разходи за извършване на услугите. Не са представени и доказателства за квалифициран персонал, който да извърши тези услуги. Сами по себе си договорът и констативният протокол не обосновават реално извършена доставка на услуги от Б. Р.“ АД.

Независимо от това, че доставчиците не са представили доказателства за реално извършени услуги и доставени стоки и материали, по-важното в случая е, че самото ревизирано дружество не разполага с такива.

Съдът счита, че в случая РА е съобразен и с практиката на СЕС. При различна фактическа обстановка, по същество, навсякъде СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, не се разминава с отразеното във фактурата /напр. по отношение на посочения доставчик/, получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС, лимитират какви обективни факти от действителността могат да бъдат анализирани за тези цели - и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай. Следва да се посочи, че в т. 32 от Решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 г. съдът е напомнил, че всяка прилагаща юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали получателят на спорните доставки може да упражни право на приспадане на основание тези доставки.

Съдът счита, че ревизиращите органи са се съобразили с горното и са направили преценка на множество обстоятелства относно спорните доставки. Освен, че са анализирали преките фактори от значение за изпълнение на доставките, същите са направили анализ на поведението на доставчиците и самото ревизирано лице.

От казаното може да се заключи, че изборът на сочения доставчик във съответната фактура не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Страните не са целели предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Тези факти и обстоятелства навеждат на извода, че на ревизираното дружество му е било известно участието във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не

са извършени пряко от издалия съответната фактура стопански субект.

Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба — Решение от 06 декември 2012 г. по дело C-285/11, „БОНИК“ ЕООД, т. 36. Ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона. Извод за наличие на такава следва да се направи въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обективни данни, както са сторили органите по приходите в настоящото производство.

В заключение следва да бъде отбелязано, че за целите на ревизионното производство от страна на жалбоподателя и от доставчиците му не са представени документи, което, ведно с обстоятелствата, установени в хода на ревизията, е дало основание на органите по приходите да приемат, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки именно от посочените доставчици. Настоящият съд споделя този извод, тъй като счита, че наличните доказателства по делото, преценени в тяхната съвкупност не позволяват да бъде направен извод за реалност на доставките, с оглед на което РА следва да бъде потвърден в тази му част.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г., издадена от „САТЕЛИТ Х“ ЕООД, с предмет на доставката аванс с данъчна основа 4 000 000,00 лв. и ДДС 800 000,00 лв. Според легалната дефиниция по §1, т. 32 от ЗДДС „подобрение е дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив. Създаването на нов актив от държател/ползвател на наетия или предоставен за ползване актив се приравнява на подобрение, т. е. от тази дефиниция следва, че подобренията са част от актива, чиято стойност, съответно икономическа изгода увеличават. За да бъдат предмет на самостоятелна сделка, представляваща подобренията, следва да представляват стока или услуга по смисъла на ЗДДС. Съгласно разпоредбите на ЗДДС „стока“ е всяка движима и недвижима вещ, вкл. електрическа енергия, газ, вода, с изключение на парите в обръщение и чуждестранна валута, използвани като платежно средство. Съгласно чл. 110 от Закона за собствеността /ЗС/ недвижими вещи са земята, растенията, сградите и други постройки и всичко, което по естествен начин или от действието на човека е прикрепено трайно към земята или към постройката. Според легалната дефиниция на стока в чл. 6 ал. 1 от ЗДДС, тълкувана в съответствие с чл. 14, параграф 1 от Директива 2006/112 „доставка на стока“ е прехвърляне в полза на получателя правото фактически да се разпорежда със стоката, т. е. владението като упражнявана фактическа власт върху вещь, която владелецът държи лично или чрез друг като своя не е

доставка на стока. В подкрепа на формираният извод е нормата на чл. 6 ал. 2 т. 2 от ЗДДС, съгласно която за доставка на стока се смята и фактическото предоставяне на стока по договор, в който е предвидено прехвърляне правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок.

Във връзка е изложено в Решение №2401/19.02.2019 г. на ВАС, резултатът от СМР може да бъде самостоятелен предмет на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС единствено в случай, че построеното представлява самостоятелна вещ по смисъла на чл. 110 от Закона за собствеността. Констатирано е, че към момента на сключване на предварителния договор от 11.11.2014 г. „БИЛДКО“ ООД е носител на вещно право на строеж върху посочения имот в обем, определен в НА №102/16.10.2006 г., но ограниченото вещно право не е предмет на доставка по фактурата, издадена на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД и на авансовото плащане. До завършването на строителството на етап груб строеж, резултатът от СМР не може да бъде обект на самостоятелно прехвърляне, нито предмет на доставка по чл. 6 от ЗДДС.

Подобренията по процесният предварителен договор не представляват и доставка на услуга по чл. 9 от ЗДДС. В случая предмет на предварителния договор от 11.11.2014г. не е самостоятелен актив /определена вещ/, а прехвърляне на владение върху СМР за сграда, която не е завършена в груб строеж, съгласно чл. 181 от ЗУТ, от строителя и титуляр на правото на строеж, без да се прехвърля вещното право строеж за същата сграда. Тази сделка не представлява доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, тъй като получателя не попада в нито една от останалите хипотези на чл.9 ал.2 и ал.3 от ЗДДС, като няма за предмет извършването на услуги от доставчика, предвид което не е налице доставка на услуга.

Хипотезата, при която подобренията могат да бъдат предмет на доставка на услуга е уредена в чл. 9, ал. 2 т. 4 от ЗДДС, съгласно която когато са извършени от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив. Квалифицирането на сделка като доставка на услуга в тази хипотеза, предполага съществуването на наемно правоотношение между доставчика и получателя, респективно правоотношение с предмет ползване на актив. В конкретния случай съществуването на такова правоотношение между „БИЛДКО“ ООД и „САТЕЛИТ Х“ ЕООД не е установено. Доставчикът по процесната фактура няма качество на държател /ползвател на актив, за който се отнасят подобренията.

Органите по приходите правилно са констатирани, че „САТЕЛИТ Х“ ЕООД е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, чрез отразяване в дневника за покупки и СД за ДДС по фактура №[ЕГН]/28.11.2014 г., издадена от „БИЛДКО“ ООД с ДО 5 892 899,49 лв. и ДДС в размер на 1 178 579,90 лв., с предмет аванс. Фактурата е платена по банков път. Представени са копие на платежно нареждане от 28.11.2014 г. за сумата от 3 615 590,00 евро с текст „получател „МЕНТЕЙН“ ЕООД, пояснение- по фактура на „БИЛДКО“ ООД,

наредител „САТЕЛИТ Х“ ЕООД и уведомително писмо от управителите на „БИЛДКО“ ООД, с което уведомяват управителят на „САТЕЛИТ Х“ ЕООД да преведе дължимата сума по задължение на „БИЛДКО“ ООД към „МЕНТЕЙН“ ЕООД, като посочват и банкова сметка, по която да бъде извършен превода.

След извършения съвкупен анализ на доказателствата съдът счита, че установените факти и обстоятелства поставят под съмнение действителната воля на страните по сделките да е с реална търговска насоченост, а по-скоро е налице невярно документиране на стопанските операции, поради което с издаването на фактурата е целено, и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък.

ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД е приспаднало данъчен кредит в размер на 800 000,00 лв. по фактура №[ЕГН]/29.01.2016 г., издадена от „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, с предмет авансово плащане по предварителен договор за прехвърляне на подобрения върху недвижим имот от 19.01.2016 г.

Безспорно в случая е установено, че „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД не е собственик на подобренията, за да има възможността да ги прехвърли на жалбоподателя. Комплексният анализ на събраните и описани по-горе в настоящето доказателства водят до единствения извод, че в случая предметът на доставката е невъзможен. Този факт е потвърден с Решение №24/24.09.2019 г. на ВКС и Решение №2401/19.02.2019 г. С изложеното в цитираните решения отпада първата евентуалност на сделката.

С Анекса 2 от 30.09.2016 г. към предварителния договор е уговорено, че ако се установят други обстоятелства във връзка със собствеността върху подобренията на имота и прехвърлителят не прехвърли на получателя подобренията, страните се задължават да сключат окончателен договор за поръчка, с който прехвърлителят се задължава за извърши проучване на пазара на недвижими имоти, да осъществи всички правни действия, чиято крайна цел е закупуването на недвижим имот за нуждите на получателя.

Видно от чл. 18 на анекса „страните по настоящия договор се задължават да сключат окончателен договор за поръчка до 30.09.2017 г. Този срок може да бъде изменен само с писмено споразумение между страните по настоящия договор“. Съдът констатира, че в хода на ревизията окончателен договор не е представен. Писмено споразумение за удължаване на срока също не е представено. Не са представени и в съдебното производство. Следователно отпада и втората евентуалност, за която би могло да бъде авансовото плащане.

От събраните доказателства се налага извод, че „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД е сключило фиктивен договор и анекси към него с цел данъчна облага, а не с цел реални стопански сделки. Сключеният договор между „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД и „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД е симулативен, а издадената фактура е без основание, като ДДС е начислен неправомерно във фактурата, издадена от „САТЕЛИТ Х 2007“ ЕООД, поради което за жалбоподателя не са изпълнени

условията на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Предвид изложеното и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от с. з. С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 800 000,00 лв. по процесната фактура.

От заключението на извършената ССЧЕ съдът установи, че преките доставчици на жалбоподателя „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД и „БИЛД РЕНТ“ ЕООД са извършвали текущо счетоводно отразяване на процесните фактури и разполагат с документи - договори, констативни протоколи, възлагателни писма и платежни документи, установени и от проведените по отношение на дружеството –жалбоподател данъчни ревизии. Вещото лице не е получило информация дали тези доставчици притежават собствени активи или използват наети такива.

В тази връзка следва да се има предвид, че нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието „доставка“. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - извършването на услугата, респективно доставката на стоката. Това означава, че наличието само на договор, приемо-предавателни протоколи, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги, задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. В тази връзка, съдът съобрази обстоятелството, че издадените фактури по доставките и представени платежни документи и счетоводни регистри за осчетоводени плащания, не е достатъчно за да обоснове извод за тяхната реалност . Горното следва от анализа на разпоредбите на чл.6 ал.1 , чл.68 т.1 и чл.69 ал.2 от ЗДДС и тези на чл.167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета.

В заключение, съдът намира, че по делото не са налице достатъчно доказателства, въпреки дадената на жалбоподателя двукратна възможност да ангажира и представи по делото доказателства, съгласно указанията на съда относно реалността на процесните доставки по процесните фактури, издадени от преките доставчици „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, „БИЛД РЕНТ“ ЕООД и „САТЕЛИТ X 2007“ ЕООД на жалбоподателя „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД.

При този изход на спора, с оглед материалния интерес и направеното искане от ответника в този смисъл, жалбоподателят следва да заплати юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 758 лева. Същото е определено съобразно чл.8 ал.1 т.6 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в редакцията към момента на образуване на делото.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 18-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК:

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на че „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], п.к. 1700, район Студентски, [улица] „3“, вх.А, ет.4, офис 7, с адрес за кореспонденция: [населено място], 1618, район О. купел, [улица], електронна поща: [електронна поща](#), телефон: 02/9625919, представлявано от С. Г. Г. - управител, против Ревизионен акт № Р-22002217008443-091-001 от 22.12.2020г., издаден от органите по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден изцяло с Решение № 708/29.04.2021 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика", [населено място], Централно управление на Националната агенция по приходите /дирекция ОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП/ против Ревизионен акт № Р-22002217008443-091-001 от 22.12.2020г., издаден от органите по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден изцяло с Решение № 708/29.04.2021 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика", [населено място], Централно управление на Националната агенция по приходите /дирекция ОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП/, с които са определени допълнителни задължения за ДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 076 000 лв. за периоди м.10.2015г. и м.01.2016г. по фактури с №212/30.10.2015г. и №218/04.01.2016г., издадени от доставчика „МЛАДОСТБИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], ведно със съответните лихви за забава, като неоснователна.

ОСЪЖДА „ТМ ДИЗАЙН СЕРВИЗ“ ЕООД,[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], п.к. 1700, район Студентски, [улица] „3“, вх.А, ет.4, офис 7, с адрес за кореспонденция: [населено място], 1618, район О. купел, [улица], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 758 лв. (дванадесет хиляди седемстотин петдесет и осем лева).

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

СЪДИЯ: