

# РЕШЕНИЕ

№ 7301

гр. София, 15.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 15.09.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **10265** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище к адрес на управление: [населено място], [улица], бл. 142 А, ап. 20, представлявано от Г. Т. –управител и съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 1, чрез пълномощника му АДД „Б. и партньори“, представлявано от адв. Д. Б., срещу ревизионен акт № Р-22220218006364-091-001 от 10.05.2019 г. издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и М. П. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., изменен и потвърден с решение № 1339 от 05.08.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди –28.07.2014 г. – 30.12.2017 г. и по ЗКПО за периода от 11.07.2014 г. до 31.12.2017 г.

Жалбоподателят поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен, явно необоснован и постановен в противоречие на материалния закон, практика на СЕС и на ВАС. Развиват се съображения, че изводите на органите по приходите за нереалност на доставките са неоснователни, тъй като от страна на ревизиращите екипи не са били взети предвид всички представени доказателства, сочещи безспорно, че услугите са осъществени и са използвани за облагаема дейност на дружеството жалбоподател. Твърди се, че органите по приходите са обосנוвали отказа на данъчен

кредит с обстоятелства, които са неотнормирани от гледна точка на ЗДДС. Констатациите в РА не кореспондират с установената фактичката обстановка и били в противоречие на приложимото материално данъчно законодателство. Твърди се, че органите по приходите в нарушение практиката на ЕС неправилно отказали право на приспадане на данъчен кредит по спорните доставки единствено и само на базата на липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици – [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], като наличието или не на тези предпоставки било ирелевантен факт за правото на данъчен кредит. В подкрепа на тази теза се цитира практика на СЕС. Сочни още, че неоснователни и неподкрепени с доказателствен материал били доводите за извършена от страна на жалбоподателя данъчна измама, за която ревизираното лице е знаело или е могло да знае и не били налице обективни данни за участие на лицето в данъчна измама. Нарушени били и принципите на служебно начало и обективност регламентирани в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК. С оглед на изложеното иска се отменя на РА като незаконосъобразен и необоснован, и решаване на делото по същество. Претендира се и присъждането на всички съдебни и деловодни разноски по делото, включително и такива сторени за процесуално представителство, съобразно представен списък на разноските по реда на чл. 80 от ГПК.

С допълнителна молба от 14.11.2019 г., жалбоподателят е заявил оспорване на РА, като е изложил допълнително доводи за допуснати съществени процесуални нарушения на развитото се пред органите по приходите ревизионно производство. Оспорил е валидността на електронните подписи на органите по приходите участвали в процесното производство, като счита, че проверката на валидността на електронния подпис следва да се извърши от издателя на съответния електронен подпис, а именно В-Т. О. СА Q.. Наред с това е изложил и доводи, че протоколите за извършени проверки на доставчиците са съставени в нарушение на предвидения в ДОПК ред за събиране, документиране и преценка на доказателствата.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят [фирма], редовно призован, се представлява от адв. Б., който в хода по същество на делото поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена, а оспореният РА отменен.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт А., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес на делото, като наред с това е направила и възражение по реда на чл. 78, ал. 5 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Процесният ревизионен акт /РА/ №-22220218006364-091-001 от 10.05.2019 г. е издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и М. П. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията при ТД на НАП С.. С него не е признато право на данъчен кредит в размер на 35 770,60 лв. по фактури, издадени от „АНДЕ Т.“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма] и лихви в размер

на 8 381,21 лв., както и е увеличен финансовият резултат за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. с отчетени разходи по фактури на горепосочените доставчици, както още и по фактури на [фирма] и [фирма], като в резултат на това е установен допълнителен корпоративен данък общо в размер на 22 630,71 лв. и лихви в размер на 3 757,98 лв.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220218006364-020-001/22.10.2018 г., връчена по електронен път на 05.11.2018 г., изменена със заповеди № Р-22220218006364-020-002/04.02.2019 г. и № Р-22220218006364-020-003/21.02.2019 г. издадени от Т. Б. Г. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за корпоративен данък за периодите от 11.07.2014 г. до 31.12.2017 г. и за задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 28.07.2014 г. до 30.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22220218006364-092-001/22.04.2019 г., връчен на ревизираното лице на 24.04.2019 г., като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК дружеството жалбоподател не е възразило относно констатациите изложени в РД.

Ревизионното производство е приключило с издаване на процесния РА №-22220218006364-091-001 от 10.05.2019 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 23.05.2019 г.

В РА е посочено, че процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение и в хода на ревизията са били предприети редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от издадения РА, като са и изложени предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

Въз основа на извършените от органите по приходите процесуални действия и направените от тях констатации, са направени следните изводи:

Констатирано била, че основната дейност на [фирма] през ревизирания период, а именно същата е извършване на независим финансов одит на финансовите отчети на предприятия; счетоводни, данъчни, правни и бизнес консултации и счетоводно отчитане и съставяне на финансови отчети на предприятия. Към периода на ревизията дружеството е разполагало с 16 лица, назначени по трудов договор.

За изясняване фактите и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22220218006364-040-001/06.11.2018 г., в отговор на което са представени документи, описани подробно в РД. Извършени са насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на ревизираното дружество, като резултатите от последните са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

Констатирано било, че през ревизираните периоди [фирма] упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма]

и [фирма]. Във връзка извършените насрещни проверки само от страна на доставчика на [фирма] са представени документи, а именно фактури - 9 броя, договори към тях, констативни протоколи към всяка фактура, счетоводни сметки и документи за предходни доставки /фактури на [фирма] с ЕИК[ЕИК], договори към тях и констативни протоколи/. Извършена била и насрещна проверка на [фирма], в качеството му на предходен доставчик на [фирма].

Въз основа на представените от жалбоподателя документи органите по приходите установили, че предмет

по фактурите, издадени от [фирма] е „комплектоване и контрол на одиторски досиета и проверка на счетоводна документация”,

по фактурите, издадени от [фирма] - „публикуване на реклама в интернет”,

по фактура № 20/27.04.2016 г., издадена от „ДАТАС Т.“! Е. - „проверка на 114 комплекта счетоводна документация” и

по фактурите, издадени от на [фирма] - „оформяне и комплектоване на одиторски досиета”.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е установил, че издадените от [фирма], [фирма], [фирма] и „В. КОРГГ Е. фактури са декларирани и отразени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди.

Относно предходния доставчик на [фирма], а именно [фирма] било установено с оглед на представен граждански договор от 27.02.2016 г., сключен между [фирма] и Б. Ф. А., че предмет на договора е извършване на контролни услуги във връзка с одиторски досиета. Приложен е констативен протокол, съгласно който работата по извършване на контролни услуги във връзка с одиторски досиета е извършена от [фирма]. При проверка в информационната система на НАП относно деклариране на получени доходи от Б. Ф. А. е установено че, това лице не е подавало годишна декларация по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2016 г.

По отношение на [фирма] след насрещната проверка е представен граждански договор, сключен между [фирма] и Й. С. Ц. с, както и фактури за продажба - 16 броя, договори за услуга - 16 броя, констативни протоколи - 16 броя и карта на сметка. Фактурите, договорите и протоколите са идентични с представените от ревизираното лице. След проверка в информационния масив на НАП е установено, че лицето Й. С. Ц. за периода от 15.02.2017 г. до 05.06.2017 г. /когато са издавани процесиите фактури/ е работило по трудов договор в [фирма] с ЕИК[ЕИК], на длъжност „работник ремонт и поддръжка на линейни системи”. Във [фирма] за периода на доставките не е имало назначени лица на трудов договор.

Относно доставките на [фирма] органът по приходите е посочил, че не били налице никакви доказателства къде, кога и какво е рекламирано. В дружеството имало назначени на трудов договор шест лица, на длъжност „общ работник” и четири на длъжност „търговски сътрудник”.

По доставката на [фирма] ревизиращите органи също констатирани, че не било представени документи и обяснения за естеството на услугата. Към съответния период в дружеството не е имало назначени лица на трудов договор.

Било установено още, че доставчиците на жалбоподателя не било подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО и справки по чл. 73 от ЗДДФЛ.

След така направените проверки и констатации в тях, както и след извършени справки в информационната система на НАП и с оглед доказателствата, представени

от ревизираното лице е преценено, че са налице основания за извършване на корекции в декларираните от него резултати за част от периодите по ЗДДС и по ЗКПО.

Ревизиращите органи са приели в случая, че не може да се докаже, че фактурираните доставки на стоки и услуги са реално извършени от издателите на процесните фактури. Поради това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон и на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 35 770,60 лв. по фактурите, издадени от гореописаните доставчици. Било установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, имали големи задължения към бюджета след издадени ревизионни актове и не разполагали с материална и кадрова обезпеченост. Същевременно [фирма] е имало възможността само да извърши въпросните услуги, тъй като разполага с достатъчно квалифициран персонал на трудов договор. Оттук според органите по приходите следвало, че ревизираното дружество е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит, са част от злоупотреба с ДДС, доколкото самото то е участвало при изготвяне на документите и е използвало фактури, които не отразяват реални доставки.

В частта по ЗКПО ревизиращият орган е констатирал, че през 2015 г. [фирма] е осчетоводило разходи за реклама по фактури, издадени от [фирма] в размер на 10 005,00 лв.; за 2016 г. дружеството е осчетоводило разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 55 300,00 лв. и по фактури, издадени от [фирма] в размер на 5 700,00 лв., а за 2017 г. е осчетоводило разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 108 350,00 лв. Предвид установеното в частта по ЗДДС за тези доставки той е приел, че въпросните разходи не са извършени и фактурите не отразяват фактически осъществени от тях стопански операции. В резултат е увеличил финансовия резултат за съответните години със стойността на фактурите, издадени от пбсочените субекти, на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

За 2016 г. органът по приходите освен с разходите по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], е извършил допълнителни корекции на финансовия резултат. Той е констатирал, че ревизираното дружество е отчетло като разход за външни услуги фактурирани услуги от [фирма] с фактура № 13...8/30.12.2015 г. на стойност 8 000,00 лв. и счетоводни консултации от [фирма] по четири фактури /описани на стр. 13 от Р Д/ на обща стойност 30 500,00 лв.

След установяване на фактите органите по приходите извели констатации, че в счетоводството на ревизираното лице са отразени счетоводни записвания, които не отразяват вярно извършени стопански операции. Увеличил е финансовият резултат за 2016 г. с отчетените разходи по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Установен е допълнителен корпоративен данък както следва: за 2015 г. в размер на 1 000,50 лв., за 2016 г. в размер на 9 950,00 лв. и за 2017 г. в размер на 11 680,21 лв. За закъснението е начислил лихви за просрочие.

РА е обжалван от страна на жалбоподателя, като с решение № 1339 от 05.08.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е изменил РА в частта на установения резултат по ЗКПО за 2017 г., като размера на корпоративния данък от 12 140,57 лв. е определил на 11 295,36 лв. В останалата част, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди –28.07.2014 г. – 30.12.2017 г. и по ЗКПО за периода от 11.07.2014 г. до 31.12.2017 г., РА е потвърден.

За изясняване спора по същество, по делото са допуснати съдебно-счетоводна експертиза, която като компетентно и безпристрастно изготвена, и като неоспорена от страните по делото е приета от съда. Вещото лице е дало заключение, че спорните доставки от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] били отразени в счетоводството на жалбоподателя въз основа първични документи - фактури, придружени от платежни документи, договори и констативни протоколи, оформени съгласно изискванията на ЗСч, ЗДДС и търговското законодателство. Доставките са отчетени като разходи за външни услуги; начислен е данъчен кредит, който е ползван през съответните данъчни периоди. Процесните фактури са описани в дневниците за покупки на [фирма] и в счетоводните регистри на съответните счетоводни сметки. Доставките са платени от жалбоподателя в брой. Наред с това вещото лице въз основа на анализа на документите е извело извод, че спорните услуги от доставчиците на жалбоподателя отговарят по същност и характер на основната дейност, упражнявана от [фирма] през ревизирания период. По отношение на установените задължения за корпоративен данък, вещото лице е посочило, че с оглед на наличните документи в т.ч.: първични счетоводни документи - фактури; платежни документи /фискални касови бонове/; договори и двустранно подписани констативни протоколи; счетоводни и данъчни регистри, свързани със спорните доставки с разходите по които е увеличен данъчния финансов резултат на жалбоподателя за съответните ревизирани периоди.

**При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:**

**По допустимостта на жалбата:**

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от Т. ОДИТИНГ И К." Е. жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

**Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.**

**По същество на спора:**

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № РА/ №-22220218006364-091-001 от 10.05.2019 г. е издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и М. П. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите" - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., с който не е признато право на данъчен кредит в размер на 35 770,60 лв. по фактури, издадени от „АНДЕ Т." Е., [фирма], [фирма] и [фирма] и лихви в размер на 8 381,21 лв., както и е увеличен финансовият резултат за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. с отчетени разходи по фактури на горепосочените доставчици, както още и по фактури на [фирма] и [фирма] , като в резултат на това е установен допълнителен корпоративен данък общо в размер на 22 630,71 лв. и лихви в размер на 3 757,98 лв

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на Съда намира следното:

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК. Доводите изложени от страна на жалбоподателя в обратна насока не се споделят от настоящия съдебен състав и не са подкрепени с доказателства. Ето защо, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК- РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта. Протоколите за извършени проверки на доставчиците са съставени в нарушение на предвидения в ДОПК ред за събиране, документиране и преценка на доказателствата.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК, а изложеното от страна на жалбоподателя в уточнителната му молба, съдът намира за неоснователно.

#### ***По материалната законосъобразност на акта:***

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по гореописаните фактури издадени от [фирма] и 12 бр. фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], за извършени услуги, а именно по фактурите, издадени от [фирма] - комплектоване и контрол на одиторски досиета и проверка на счетоводна документация, по фактурите, издадени от [фирма] - „публикуване на реклама в интернет“, по фактурата издадена от [фирма] - „проверка на 114 комплекта счетоводна документация“ и по фактурите, издадени от [фирма] - „оформяне и комплектоване на одиторски досиета“.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от дружествата-доставчици се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал.1 ЗДДС. Член 25, ал.2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а

услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчният кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не



подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В случая с процесния РА не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер данъчен кредит в общ размер на 35 770,60 лв. по фактури, издадени от „АНДЕ Т.“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма].

В случая страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Това обстоятелство се потвърждава и от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на стоки и услуги. Противно на приетото от органите по приходите, съдът намира, че от анализа на събраните в хода на съдебното производство писмени доказателства, в това число и от заключението на вещното лице се налага извод, че процесните фактури отразяват реално осъществени доставки.

За да обоснове извод за липса на реално осъществена услуга, органите по приходите са извели констатации, че доставчиците били deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, имали големи задължения към бюджета след издадени ревизионни актове и не разполагали с материална и кадрова обезпеченост да извършат фактурираните услуги. Посочили са, че към датите на издаване на фактурите жалбоподателят е имал възможността сам да извърши въпросните услуги, тъй като разполага с достатъчно квалифициран персонал на трудов договор. По отношение на [фирма], ревизиращите органи са констатирани, че предходния доставчик [фирма] имал сключен граждански договор от 27.02.2016 г., сключен между [фирма] и Б. Ф. А. с предмет на договора „извършване на контролни услуги във връзка с одиторски досиета“, но лицето А. не било подавало годишна декларация по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2016 г.

Относно кадровата обезпеченост на [фирма], било установено че е налице сключен граждански договор, сключен [фирма] и Й. С. Ц., като след извършена проверка в информационния масив на НАП за периода от 15.02.2017 г. до 05.06.2017 г. /когато са издавани процесните фактури/ е работило по трудов договор в [фирма], на длъжност „работник ремонт и поддръжка на линейни системи“. Установено било ище, че във [фирма] за периода на доставките не е имало назначени лица на трудов договор.

Относно доставките на [фирма] органът по приходите е посочил, че в дружеството имало назначени на трудов договор шест лица, на длъжност „общ работник“ и четири на длъжност „търговски сътрудник“, а по доставката на [фирма] ревизиращите органи също констатирани, че към съответния период в дружеството не е имало назначени лица на трудов договор.

Посочено е, че предвид естеството на горните услуги, въпросът за кадровата обезпеченост е от основно значение за доказване реалното им извършване, още повече, с оглед предметът на доставките за извършване на такива услуги, се изисквало ползването на лица, имащи необходимите квалификации, знания и подготовка за целта.

Съдът намира така изложените доводи за неоснователни.

На първо място, основателни са възраженията и доводите на жалбоподателя, че само поради липсата на доказателства за материално-техническа и кадрова обезпеченост на доставчика не може да бъде отказано право на данъчен кредит. Наред с това настоящия съдебен състав приема, че дори и доставчика да не е имал назначени по трудов договор лица, то това не може да обуслови еднозначен отговор

за нереалност на спорните ремонтни услуги, вкл. и за необезпеченост с работници, тъй като няма законово изискване работниците да бъдат назначавани само на трудови договори. Дали работниците са били наети по трудов или по граждански договор, е без значение за реалността на доставките. Нещо повече изрично в практиката на Съда на Европейския съюз (ЕС) се приема, че установяването на фактите пряко свързани с ресурсната и кадрова обезпеченост на доставчика е в доказателствена тежест на ревизиращия орган, което правило се извлича при тълкуването на чл. 168б."а", чл. 178б."а", чл. 220, т. 1, чл. 226 и чл. 273 на Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на ДДС, както и, че на получателя по доставките не може да му се възлага в тежест да установява дали неговия доставчик е имал обезпеченост (в случая кадрова) за изпълнение на спорните СМР. В този смисъл е и решение по съединени дела С - 80/11) и С-142/11 (М. и D.). Недекларирането на наети работници е застъпено в решение по дело С-324/11 (G. T.) и според него Директива 2006/112/ и трябва да се тълкува в смисъл, че не се допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Констатации в ревизионния акт за данъчна измама в хода на съдебното производство не са изтъкнати от приходната администрация. Такива са изложени и то лаконично едва в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Фактът, че за преките доставчици са налице неплатени данъчни задължения, е от решаващо значение на плоскостта на ангажирането на солидарната отговорност, което предполага да се докаже данъчна измама от страна на органите по приходите в специално производство по ЗДДС, но не може да обоснове отказ на правото на приспадане на данъчен кредит.

Предвид изложеното и с оглед цитираната практика на ЕС, възприета и в други негови решения (напр. Решение по дело С-18/13), съдът намира, че отказът да се признае право на данъчен кредит с аргумент липса на материална и техническа обезпеченост на доставчиците е незаконосъобразен.

На второ място, от събраните по делото писмени доказателства се установява, че изпълнението на задълженията по спорните услуги - комплектоване и контрол на одиторски досиета и проверка на счетоводна документация, „публикуване на реклама в интернет“, „проверка на 114 комплекта счетоводна документация“ и „оформяне и комплектоване на одиторски досиета“, така както е посочено и от ревизиращите органи са реално извършени, като за това са представени освен първични счетоводни документи, а и сключени договори със съответния доставчик, констативни протоколи и счетоводни регистри за отразяване на получаването на услугите. По делото също така са ангажирани и доказателства находящи се на л. 115 до л. 210 от които е видно, че доставчиците са възложили на определени лица изпълнението на възложената работа, същата е приета от страна на жалбоподателят и заплатена от последният.

Извършените услуги са дейност, която е свързана с предмета на доставките и за които са налице данни за възможност да ги извърши. Ангажираните в тази връзка от жалбоподателя писмени доказателства съдът намира за убедителни и достатъчни да обосноват извод, че между жалбоподателя и издателите на фактурите са възникнали и са се развили действителни търговски отношения, в рамките на които са извършени процесните доставки. Наред с това, видно от заключението на съдебно-счетоводната

експертиза, резултат от фактурираните услуги е налице.

Ето защо, съдът намира, че при наличието на установен резултат от услугите и данни за осъществяването им от дружеството жалбоподател, както и с оглед представените писмени доказателства, следва да се приеме, че спорните фактури, издадена от АНДЕ Т." Е., [фирма], [фирма] и [фирма], документират действително извършени доставки.

Осъществяването на доставките в случая косвено се потвърждава и от извършеното по тях плащане, удостоверено и от вещото лице по допуснатата и приета от съда съдебно-счетоводна експертиза.

С оглед на изложеното, крайният извод на съда е, че събраните в хода на ревизията и настоящото производство доказателства позволяват да се направи обоснован извод, че жалбоподателят действително е получил от доставчиците АНДЕ Т." Е., [фирма], [фирма] и [фирма] съответните услуги, т.е. че процесните фактури документират реално осъществени доставки, поради което не е налице основание да му бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. С оглед на това РА в тази част се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед акцесорния характер на лихвите за забава и предвид отмяната на оспорения в настоящото производство РА, то следва последния да бъде отменен и в частта за лихвите за забава.

#### **По констатациите по ЗКПО:**

Органите по приходите са приели с оглед на отразените в частта по ЗДДС обстоятелства и възприетата теза за липса на доставки на услуги, че е налице хипотезата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО в следствие на което е увеличен финансов резултат с данъчните основи на част от доставките, по които не е признато правото на данъчен кредит и поради с което на дружеството са определени задължения за донасяне по ЗКПО в размер на за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. в размер на 10 005,00 лв., за разходи за реклама по фактури, издадени от [фирма] за 2015 г., разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 55 300,00 лв. и по фактури, издадени от [фирма] в размер на 5 700,00 лв. за 2016 г.;, а за 2017 г. е осчетоводило по сметка 602 разходи по фактури, издадени от [фирма] в размер на 108 350,00 лв.

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Следователно, на това правно основание, за да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива разходи, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и Закона за счетоводството, т.е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция.

Съгласно чл.10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Документалната обоснованост на разходите за данъчни цели е основание за регистриране на съответната стопанска операция и нейното вярно и точно отразяване. Документалната обоснованост разкрива дали отчетеният разход е пряко свързан и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

За се прецени дали счетоводният разход следва да се признае за данъчните цели, следва преди това да бъде изследван въпросът налице ли са реално осъществени доставки на услуги по издадените от четиримата доставчици фактури, които да послужат като основание направените от жалбоподателя разходи във връзка с тези доставки да бъдат признати за данъчни цели и с тях да бъде намален съответно финансовият резултат на дружеството-жалбоподател за процесните 2015 г., 2016 г. и 2017 г.

Съгласно общият принцип за разпределянето на доказателствената тежест в процеса, и доколкото се касае до установяването на положителни факти, задължението за доказване реалността на доставките по процесните фактури е на ревизираното лице.

С оглед на установеното по-горе в мотивната част на решението за реалност на осъществените стопански операции, съдът намира, че неправилно органите по приходите, са увеличили финансовия резултат за спорните периоди с разходите по доставките от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

По отношение на увеличението на финансовия резултат за 2016 г. със стойността на издадените от [фирма] и [фирма] фактури, съдът намира за правилни и законосъобразни изводите на ревизиращите органи.

Както се посочи по-горе в тежест на жалбоподателят е да установи реалността на доставките по процесните фактури издадени от и [фирма].

Доставката на стоки/услуги представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност, и извършването им би могло да се докаже със счетоводни документи, пътни листове, описи, доказателства за материалната, техническата и кадровата обезпеченост на доставчика. Такива макар и да се съдържат и да се приобщени към доказателствения материал по делото, не обосновават по отношение на [фирма] извършване на услугата – доставка и разпространение на 10000 рекламни флаери от предходния доставчик [фирма]. Законосъобразни са изводите на ревизиращият екип, че доколкото сделката, включва както доставка, така и разпространение на рекламните флаери, не е било доказано кой е изработил и с какво съдържание са флаерите. Не се установява и кой е извършител на доставката. По отношение на лицето Д. П., сочещо се за извършител на доставката не са ангажирани доказателства за извършена от негова страна работа и заплатено за последната възнаграждение. С оглед на изложеното, съдът приема, че доколкото дружеството жалбоподател не доказва предоставянето на конкретни услуги по процесните фактури, както и реалното извършване на доставката на, следва да се приеме, че процесните услуги/стоки не са действително извършени и в този смисъл фактурите не отразяват верни стопански операции.

Относно издадени от [фирма] четири броя фактури през м. 2015 г., документиращи извършване на услугата – счетоводни и юридически консултации, съдът намира, че констатациите на органите по приходи за липса на реалност на извършената услуга отново са правилни и законосъобразни. Не са ангажирани доказателства от страна на ревизираното лице, жалбоподател в процеса, че услугата е изпълнена от лицето В. Д. Р., изпълнението на която ѝ е възложено по договор.

Следва да се посочи, че извършените плащания към доставчиците по фактурите сами по себе си не могат да удостоверяват осъществяването на доставките от [фирма] и [фирма].

В обобщение следва да бъде отбелязано, че в случая жалбоподателят не ангажира допълнителни доказателства за установяване на положителния факт на действителното извършване на услугите/стоките по процесните доставки. Категорично е установено по делото, че дружеството е осчетоводило разходи по процесните фактури, но нито в хода на ревизионното производство и административното обжалване, нито в хода на съдебното обжалване бяха представени доказателства, безспорно установяващи реалност на извършените доставки. Отсъствие на доказателства за установяване на релевантните факти, води до извод за липса на реални доставки на услуги.

В случая е установено, че разходите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, тъй като не са налице доказателства, които да установяват по безспорен начин, че разходите по процесните фактури, с които е увеличен

финансовият резултат на ревизирания данъчен субект, са действително извършени, и че са свързани с реално осъществени доставки. След като и в хода на съдебното обжалване не бяха представени доказателства, които по безспорен начин да обосновават извод, че са налице реално извършени доставки и възникнали стопански операции, и че е следвало същите да се документират съгласно изискванията на ЗСч, то обосноваван се явява изводът на приходните органи, че отчетените въз основа на процесните фактури разходи се явяват недоказани, с което е нарушен принципът на документална обосновааност, по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

С оглед горното съдът счита, че с РА, на осн. чл. 22, т. 1 от във връзка с чл. 26 т. 2 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, правилно и законосъобразно е преобразуван финансовият резултат на оспорващото дружество за отчетните 2015 г. и 2015 г. с отчетените разходи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], поради което жалбата срещу РА в тази част е неоснователна.

**По разноските по производството:**

С оглед изхода на правния спор и предвид направените своевременни искания съдът намира, че на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по делото съобразно уважената част от жалбата, в размер на 2369,01 лева, а на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и изр. трето от ДОПК на ответната страна следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част от жалбата, в размер на 1491,20 лв., като по компенсация се осъди жалбоподателят да заплати на ответната страна сумата от 868.81 лв.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съда С. град, III отделение, 70-ти състав

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], ревизионен акт № Р-22220218006364-091-001 от 10.05.2019 г. издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и М. П. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., изменен и потвърден с решение № 1339 от 05.08.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди –28.07.2014 г. – 30.12.2017 г. и по ЗКПО за периода от 11.07.2014 г. до 31.12.2017 г.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], ревизионен акт № Р-22220218006364-091-001 от 10.05.2019 г. издаден от Т. Б. Г. на длъжност „началник на сектор“, възложил ревизията и М. П. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите“ - ръководител на ревизията при ТД на НАП С., изменен и потвърден с решение № 1339 от 05.08.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, с която са определени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за установени задължения по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за корпоративен данък за 2015 г. и 2016 г. по фактури в размер на общо 38500 лева издадени от [фирма] и [фирма].

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП разноски в размер на 868.81 лв.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Преписи от решението да се връчат на страните.

**СЪДИЯ:**

