

РЕШЕНИЕ

№ 7123

гр. София, 09.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 23.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **1616** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22002219000371-091-001/30.09.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 2156/09.11.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 25 284, 94 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22002219000371-020-001/21.01.2019 г., изменена със заповед № Р-22002219000371-020-002/25.04.2019 г., издадени от В. В. В., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от 01.07.2013 г. до 31.07.2013 г., от 01.07.2015 г. до 31.08.2015 г., от

01.10.2015 г. до 31.10.2015 г., и от 01.05.2017 г. до 31.07.2017 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № P-22002219000371-092-001/23.08.2019 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. С ревизионния акт на търговското дружество са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 25 284, 94 лв. и са начислени лихви в размер на 7282, 83 лв. Ревизията е извършена при условията на чл. 155, ал. 4 от ДОПК в изпълнение на указанията, дадени с решение № 46/10.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Установено е, че основната дейност на дружеството за процесните периоди е извършването на строително-монтажни работи в качеството му на подизпълнител, като за осъществяване на дейността си дружеството разполага с кадрова обезпеченост, притежава транспортни средства, осчетоводени по дебита на сметка 205 (товарни автомобили) и машини и оборудване. В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия – на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са били връчени искания за представяне на доказателства и писмени обяснения № P-22002219000371-040-001/24.06.2019 г., № P-22002219000371-040-002/25.06.2019 г. и № P-22002219000371-040-003/04.07.2019 г. В изпълнение на указанията, дадени с решение № 46/10.01.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., на основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на [фирма], [фирма] и [фирма]. На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки и на посочените от преките доставчици подизпълнители, а именно [фирма] (предходен доставчик на [фирма] и [фирма] (предходен доставчик на [фирма])).

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 40/01.07.2013 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол № 1, фактура № 31/01.07.2013 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол № 1. Установено е, че фактурите са издадени на основание договор за строителство от 02.06.2013 г., по силата на който [фирма] в качеството му на възложител възлага на [фирма] в качеството на изпълнител да изпълни СМР на обект „Ремонт на офиси, ет. 4, 7 и ет. 1 в сграда на [улица] в [населено място]. Съгласно т. 2 от договора за извършване на работата възложителят се задължава да заплати на изпълнителя приблизителна стойност около 3000 лв., която се доказва с двустранен протокол, като посочената цена включва труд и допълнителни разходи. В приложение № 1 е посочено наименованието на работите – направа на мазилка, къртене на бетон, шпакловане с теракол, направа на зидария, обръщане на врата с гипс, боядисване с фасаден борд, боядисване на склад с латекс, монтаж на камък, демонтаж на окачен таван, боядисване с латекс на бетонов таван, като в приложение № 2 са посочени допълнителните довършителни работи – демонтаж и монтаж и окачен таван, направа на окачен таван, боядисване с латекс, направа на куфари от гипсокартон, боядисване с латекс – корекции. Представен е протокол № 1 от 01.07.2013 г., съгласно който след

проверка на място е установено, че са завършени и подлежат на заплащане следните видове СМР – демонтаж и монтаж на окачен таван, направа на окачен таван, направа на стена от гипсокартон, боядисване с латекс, направа на куфари от гипсокартон, монтаж и демонтаж на временни стени от гипсокартон, боядисване с латекс – корекции (всичко на стойност от 1755 лв.), както и протокол № 1/01.07.2013 г. установяващ, че подлежат на заплащане следните видове СМР – направа на вароциментова мазилка, направа на ивица бетон, шпакловане с теракол борд, направа на зидария от газобетон, обръщане на врата с гипс, боядисване склад с латекс, шпакловане около тръби, монтаж на камък по страница, демонтаж на окачен таван, боядисване с латекс на бетонов таван.

От представените по делото доказателства се установява, че процесните фактури са осчетоводени по дебита на сметка 600/2 разходи за услуги срещу кредита на сметка 401 доставчици. Установено е, че сумите по фактурите са платени по банков път, като плащането е осчетоводено по кредита на сметка 503 разплащане в лева срещу дебита на сметка 401 доставчици. Във връзка с последващата доставка е представен сключен договор от 28 март 2013 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, съгласно който възложителят възлага на изпълнителя доставка на СМР за обект ремонт на 7 етаж в административно търговска сграда „Б. Изгрев Т.“ в [населено място], бул. Д. Ц.“ № 23а. При направена справка в информационната система на НАП е установено, че дружеството няма деклариранни търговски обекти и складови база, от които се извършва дейността. Дружеството не притежава моторни превозни средства. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че не е доказано, че [фирма] е извършител на услугите. Не са представени доказателства, свързани с извършените СМР, не е ясно какво материали са вложени в извършените услуги, за чия сметка са същите, откъде са придобити, какви активи са използвани за извършване на услугите. Провереният доставчик не разполага с дълготрайни материални активи – собствени или наети, няма информация за предходни доставчици. За установяване на кадровата обезпеченост на доставките е била извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че дружеството изпълнител към датата на извършване на доставките няма наето нито едно лице, няма доказателства за изплатени възнаграждения на наети лица по извънтрудово правоотношение. По отношение на този доставчик няма представени и счетоводни регистри.

Органите по приходите са приели, че е налице относителна субективна симулация на доставка – предметът на доставка е наличен тъй като извършените услуги по СМР са използвани за последваща доставка, но услугите не са били извършени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Приели са, че ревизираното лице е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика си в търговския регистър на службата по вписванията, откъдето да установи доколко предприятието е било действащо, отчитало ли е преходи, какъв е техния характер и относими ли са същите към фактурираните услуги. От наличната информация в търговския регистър се установява, че това дружество е било регистрирано два месеца преди извършване на доставките, не може да се определи предмета му на дейност, не е подавало и декларации по чл. 92 от ЗКПО, от които да може да се установи кода на извършваната икономическа дейност. От това може да се направи извода, че дружеството не извършва строителни услуги. Обстоятелството, че ревизираното дружество като добър стопанин е имало възможността да се убеди, че

избраният от него доставчик не извърша строителни услуги и и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание, че участва в недействителни доставки. Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това. В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 3/03.07.2015 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол № 2, № 11/03.08.2015 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол, № 27/05.10.2015 г. с предмет на доставката СМР по протокол. Установено е, че фактурите са издадени на основание договор за строителство от 29 юни 2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, по силата на който изпълнителят приема да изпълни СМР на обект „Направа на сухо строителство, мазилки и боя на обект хале – разширени Л. [населено място]“, с приблизителна стойност около 35 000 лв., като цената включва труд и допълнителни разходи. Представено е приложение № 1, в което се посочени видовете СМР – боядисване на гипсокартон и мазилка, шпакловка на фуги, направа на машинна мазилка, направа на окачен таван, обръщане на страници с гипсова мазилка, направа на финна шпакловка върху мазилка, направа на плочки. Представен е протокол № 1/03.07.2015 г., която установява, че са завършени и подлежат на заплащане СМР – боядисване на стоманобетонни конструкции, шпакловка на фуги гипсокартон, направа на машинна мазилка, направа на стени от гипсокартон, протокол № 3/05.10.2015 г., който установява завършването на СМР – боядисване на гипсокартон и мазилка с грунд, шпакловка на фуги, направа на машинна мазилка, направа на стени от гипсокартон, направа на окачен таван от гипсокартон, направана фуги в гипсокартонови стени, направа на фина шпакловка върху мазилка. Представен е протокол № 2/03.08.2015 г., който установява, че са завършени и подлежат на заплащане СМР – боядисване на стоманобетонни конструкции, направа на машинна мазилка, направа на цялостна шпакловка върху гипсокартон. Представена е и фактура, издадена от предходен доставчик – [фирма] - № 1/13.07.2015 г., с посочен предмет на доставката услуги по договор и протокол. От представената справка за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда от 23.09.2015 г. се установява, че след 01.01.2003 г. [фирма] е имало назначени само 2 лица на трудов договор, на длъжността стоковед.

От представените по делото доказателства се установява, че процесните фактури са осчетоводени по дебита на сметка 600/2 разходи за услуги срещу кредита на сметка 401 доставчици. Установено е, че сумите по фактурите са платени по банков път, като плащането е осчетоводено по кредита на сметка 503 разплащане в лева срещу дебита на сметка 401 доставчици. Във връзка с последващата доставка е представен сключен договор от 30 юни 2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и „КНХ К.“ ОДД в качеството му на изпълнител, съгласно който възложителят възлага на изпълнителя доставка на СМР за обект логистично хале по част АС сухо строителство, настилки и облицовки без двоен под и линолеум. При направена справка в информационната система на НАП е установено, че дружеството няма декларирани търговски обекти и складови база, от които се извършва дейността. Дружеството не притежава моторни превозни средства. Била е извършена насрещна проверка на посочения предходен доставчик [фирма], обективизирана в протокол за

извършена насрещна проверка № П-2222119070120-141-001/2406.2019 г. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че това дружество е декларирано, че е издател на фактури 1/13.07.2015 г., 2/13.07.2015 г., 3/14.07.2015 г., 4/14.07.2015 г., 5/15.07.2015 г., декларирано, е че са издадени на [фирма], предмет на доставките са услуги. Установено е, че това дружество няма деклариранни търговски обекти и складови бази, от които се извършва дейността, няма покупни фактури с предмет наем вноски, не притежава моторни превозни средства, няма наети лица по трудов договор, и никога не е имало. Няма данни за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. За установяване на кадровата обеспеченост на доставките е била извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че дружеството изпълнител към датата на извършване на доставките няма наето нито едно лице, няма доказателства за изплатени възнаграждения на наети лица по извънтрудово правоотношение. По отношение на този доставчик няма представени и счетоводни регистри.

Органите по приходите са приели, че е налице относителна субективна симулация на доставка – предметът на доставка е наличен тъй като извършените услуги по СМР са използвани за последваща доставка, но услугите не са били извършени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Приели са, че ревизираното лице е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика си в търговския регистър на службата по вписванията, откъдето да установи доколко предприятието е било действащо, отчитало ли е преходи, какъв е техният характер и относими ли са същите към фактурираните услуги. От наличната информация в търговския регистър се установява, че това дружество е било регистрирано два месеца преди извършване на доставките, не може да се определи предмета му на дейност, не е подавало и декларации по чл. 92 от ЗКПО, от които да може да се установи кода на извършваната икономическа дейност. От това може да се направи извода, че дружеството не извършва строителни услуги. Обстоятелството, че ревизираното дружество като добър стопанин е имало възможността да се убеди, че избраният от него доставчик не извършва строителни услуги и и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание, че участва в недействителни доставки. Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това. В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 20/11.05.2017 г., № 26/02.06.2017 г., № 34/12.06.2017 г., № 53/10.07.2017 г. с предмет на доставката СМР по акт образец 19, № 243/02.05.2017 г. с предмет на доставката СМР по договор. Установява се, че фактурите са издадени на основание договор за строителство от 11 април 2017 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, по силата на който възложителят възлага, а изпълнителят приема да изпълни СМР на обект „разширение на съществуващите съоръжения за поддръжка и ремонт на самолети за Л. Техник С.. Съгласно договора цената включва всички разходи за изпълнение на СМР – труд и допълнителни разходи. Съгласно представеното приложение 1 СМР включват направа на стени от гипскартон еднопластов, направа на стени от

гипсокартон двупластов, направа на страници, направа на шахтови стени, направа на кутии от гипсокартон, направа на окачен таван от гипсокартон, направа на настилка и облицовка с плочки, направа на машинна мазилка, направа на первази от гранитогрес и теракот. Представен е протокол № 1/11.05.2017 г., който установява завършването на СМР – на стойност 17 437, 46 лв., протокол № 2/02.06.2017 г., който установява завършването на СМР на стойност 19 500, 81 лв., протокол № 3/12.06.2017 г., който установява завършването на СМР на стойност 20 539, 40 лв., протокол № 4/09.07.2017 г., който установява завършването на СМР на стойност 20073, 22 лв. Установява се, че във връзка и извършваните строителни услуги от страна на жалбоподателя са били издадени фактури за ревизирания период от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г. към [фирма] на обща стойност 355 550, 30 лв. и начислен ДДС в размер на 71 110, 06 лв., които фактури са отразени по кредита на счетоводна сметка 701 приходи от извършени СМР услуги. Представена е фактура от предходен доставчик – 243/02.05.2017 г., издадена от [фирма] с предмет на доставката СМР по договор на стойност 88 500 лв. и начислен ДДС в размер на 17 700 лв.

Установено е, че това дружество няма деклариранни търговски обекти и складови бази, от които се извършва дейността, няма покупни фактури с предмет наем вноски, не притежава моторни превозни средства, няма наети лица по трудов договор, и никога не е имало. Няма данни за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. За установяване на кадровата обезпеченост на доставките е била извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че дружеството изпълнител към датата на извършване на доставките няма наето нито едно лице, няма доказателства за изплатени възнаграждения на наети лица по извънтрудово правоотношение. По отношение на този доставчик няма представени и счетоводни регистри. Органите по приходите са приели, че е налице относителна субективна симулация на доставка – предметът на доставка е наличен тъй като извършените услуги по СМР са използвани за последваща доставка, но услугите не са били извършени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Приели са, че ревизираното лице е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика си в търговския регистър на службата по вписванията, откъдето да установи доколко предприятието е било действащо, отчитало ли е преходи, какъв е техният характер и относими ли са същите към фактурираните услуги. От наличната информация в търговския регистър се установява, че това дружество е било регистрирано два месеца преди извършване на доставките, не може да се определи предмета му на дейност, не е подавало и декларации по чл. 92 от ЗКПО, от които да може да се установи кода на извършваната икономическа дейност. От това може да се направи извода, че дружеството не извършва строителни услуги. Обстоятелството, че ревизираното дружество като добър стопанин е имало възможността да се убеди, че избраният от него

доставчик не извърша строителни услуги и и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание, че участва в недействителни доставки. Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 9/21.06.2017 г., № 10/023.06.2017 г., с предмет на доставката СМР по договор. Установено е, че това дружество няма декларираны търговски обекти и складови бази, от които се извършва дейността, няма покупни фактури с предмет наем вноски, не притежава моторни превозни средства, няма наети лица по трудов договор, и никога не е имало. Няма данни за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. За установяване на кадровата обеспеченост на доставките е била извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че дружеството изпълнител към датата на извършване на доставките няма наето нито едно лице, няма доказателства за изплатени възнаграждения на наети лица по извънтрудово правоотношение. По отношение на този доставчик няма представени и счетоводни регистри. Органите по приходите са приели, че е налице относителна субективна симулация на доставка – предметът на доставка е наличен тъй като извършените услуги по СМР са използвани за последваща доставка, но услугите не са били извършени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Приели са, че ревизираното лице е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика си в търговския регистър на службата по вписванията, откъдето да установи доколко предприятието е било действащо, отчитало ли е преходи, какъв е техният характер и относими ли са същите към фактурираните услуги. От наличната информация в търговския регистър се установява, че това дружество е било регистрирано два месеца преди извършване на доставките, не може да се определи предмета му на дейност, не е подавало и декларации по чл. 92 от ЗКПО, от които да може да се установи кода на извършваната икономическа дейност. От това може да се направи извода, че дружеството не извършва строителни услуги. Обстоятелството, че ревизираното дружество като добър стопанин е имало възможността да се убеди, че избраният от него доставчик не извърша строителни услуги и и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание, че участва в недействителни доставки.

Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия

административен орган, който се е произнесъл с решение, с което е потвърдил ревизионния акт.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на допълнително установените задължения за ДДС, произтичащи от непризнато право на признаване на данъчен кредит в размер на 25 284, 94 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, напълно идентични с тези, съдържащи се в подадената жалба по административен ред. Доколкото фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документният доставката на еднотипни услуги – СМР, доколкото се установява идентичност на представените към фактурите писмени доказателства (договори, приложения към тях, протоколи образец 19), доколкото от страна на органите по приходите са направени идентични изводи по отношение на всяко едно от дружествата, посочени като доставчици на жалбоподателя, правните изводи на тази съдебна инстанция също ще бъдат направени общо, за всички търговски дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 40/01.07.2013 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол № 1, фактура № 31/01.07.2013 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол № 1, установява се, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 3/03.07.2015 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол № 2, № 11/03.08.2015 г. с посочен предмет на доставката СМР по протокол, № 27/05.10.2015 г. с предмет на доставката СМР по протокол, установява се, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 20/11.05.2017 г., № 26/02.06.2017 г., № 34/12.06.2017 г., № 53/10.07.201 г. с предмет на доставката СМР по акт образец 19, № 243/02.05.2017 г. с предмет на доставката СМР по договор, установява се, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 9/21.06.2017 г., № 10/023.06.2017 г., с предмет на доставката СМР по договор. Страните не спорят по отношение на обстоятелството, че през ревизионния период по отношение на дружеството не са установени нарушения на счетоводното законодателство (установявания в тази насока се съдържат в ревизионния доклад), не се спори между страните относно обстоятелството, че процесните фактури документират доставка на услуга – престиране на труд (констатация в тази насока се съдържа и в решението на решаващия административен орган). Страните не спорят по отношение на обстоятелството, това се установява и от събраните по делото доказателства, че е налице съответствие между

приложенията към договорите, сключени между жалоподателя и всяко едно от търговските дружества, посочени като доставчици и подписаните от двете страни протоколи образец 19, в които са описани видовете и количествата строително-монтажни работи (установяване в тази насока се съдържа и в решението на решаващия административен орган). Не се спори между страните, че предметът на доставките по процесните фактури е наличен, тъй като извършените строително-монтажни работи услуги за използвани за последващи доставки (установяване в тази насока се съдържа в решението на решаващия административен орган).

Спорът между страните е относно обстоятелството кой е действителният доставчик на услугите, доколкото изводите на органите по приходите са, че дружествата посочени като доставчици в процесните фактури, не са действителните доставчици на услугите. Аргумент в тази насока е и изявлението на решаващия административен орган, съдържащо се в неговото решение, че доколкото не е оспорена последващата престация на доставки, чийто предмет е идентичен с този, който жалбоподателят се домогва да удостовери с договорите и протоколите с подизпълнителите си, към неговите крайни възложители, следва да се приеме, че е налице относителна симулация, при която фактурираните доставки са извършени от лице, различно от издателя на фактурата, по която е ползвано правото на приспадане на данъчен кредит. По-конкретно спорът между страните се определя от преценката на обстоятелството дали жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба, дали е знаел, или е трябвало да знае този факт. Преди да формира правните си изводи относно това доколко това обстоятелство е обосновано от органите на приходната администрация, съдът прави извода, че действително от събраните по делото доказателства не се установява техническата и кадрова обезпеченост на дружествата, посочени като доставчици, за реалното осъществяване на доставките по процесните фактури. Правилно органите по приходите са установили, че не са представени доказателства за доставки на строителни материали, както и доказателства за лицата, извършили СМР. Подобни доказателства не се представени и в производството пред тази съдебна инстанция. Изводите си настоящата съдебна инстанция съобразява с обстоятелството, че редовното счетоводно отразяване на фактурите не представлява доказателство за реалност на доставката по същите (всъщност ревизионният акт не съдържа констатации на органите по приходите в тази насока). Не се отразява като определящо за правото на приспадане на данъчен кредит и обстоятелството дали доставчикът е начислил ДДС в предвидените за това срокове.

Всъщност това е обстоятелство, по което страните не спорят, не се установява подобен спор да е съществувал между страните както по време на ревизионното производство, така и по време на оспорването на ревизионния акт по административен ред, установявания в тази насока и отказ в тази насока именно на това основание на правото на приспадане на данъчен кредит не се

съдържат нито в ревизионния акт, нито в ревизионния доклад, нито в решението на решаващия административен орган. Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставката по процесните фактури, като отговорът на този въпрос следва да бъде даден след анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни разпоредби. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Спорът между страните с оглед и на основанието, на което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е по отношение на обстоятелството на реалност на доставките, които са обективирани в процесните фактури, относно обстоятелството дали именно лицето, издател на процесните фактури в полза на жалбоподателя е доставило на същия услугите, фактурирани с тези фактури. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях, не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит 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 облагаема доставка.

Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна,

съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то 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 друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на услуги.

В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. При една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Действително, процесните фактури са издадени, същите са представени като доказателство по спора, това е и обстоятелство, по което страните не спорят. По отношение на процесните фактури, обаче настоящата съдебна инстанция обосновава и извода, че същите не съдържат необходимите реквизити по чл. 226 от директивата.

Член 226 от Директивата за ДДС предвижда, че без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221: количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или обхвата и естеството на предоставените услуги; датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от член 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на

издаване на фактурата. Следва да се провери дали данните във фактурата отговарят на изискването по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, съгласно което във фактурата задължително се посочва датата на извършване или приключване на доставката на услуги“. Спорните фактури не съдържат данни за период от време или за крайна дата на предоставяне на услугата, доколкото като предмет на доставката в същите е посочено само съгласно договор за СМР. В действителност съгласно член 233 от Директивата за ДДС е допустимо издаването на сборна фактура, която да отразява няколко отделни доставки на услуги. Това обстоятелство обаче все още не дава отговор на въпроса дали е достатъчно в тази сборна фактура да се посочи датата на всяка отделна услуга или периодът, през който са били предоставени няколко услуги. При това положение отново е необходима преценка с оглед на предназначението на този вид данни. Фактурата служи по-специално за извършване на контрол на заплащането на приложимия данък от издателя на фактурата. За тази цел е необходимо и посочване на датата на предоставяне на услугата. Действително съгласно член 63 от Директивата за ДДС тази дата, а не датата на издаване на фактурата, по правило определя момента, в който се е осъществило данъчното събитие по смисъла на член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС, а с това и данъчните разпоредби, които са приложими към въпросната сделка във времево отношение. В резултат разглежданите фактури не отговарят на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС относно посочването на „датата“ на услуга, доколкото във фактурите няма данни за началото на съответния период на отчитане.

На второ място следва да се изяснят последиците от обстоятелството, че дадена фактура не съдържа всички изискуеми по член 226, точки 7 от Директивата за ДДС данни, във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка от получателя на фактурата. За да се отговори на този въпрос, е необходимо да се направи тълкуване на член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който урежда упражняването на правото на приспадане. Съгласно тази разпоредба, за да може да упражни правото си на приспадане по член 168, буква а), данъчнозадълженото лице трябва да „притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Текстът на законовата уредба не оставя място за съмнение. Ако данъчнозадълженото лице не притежава фактура, която съответства на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС, то може да има право на приспадане по член 168, буква а). Данъчнозадълженото лице обаче няма да може да упражни това право, докато не притежава фактура, която отговаря на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС. В систематичен аспект това стриктно изискване за надлежно издадена фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане се подчертава от член 181 от Директивата за ДДС, който се отнася до упражняването на правото на приспадане при възмездни вътреобществни придобивания на стоки съгласно член 168, буква в). За да упражни правото си на приспадане в този случай, съгласно член 178, буква в) данъчнозадълженото лице също трябва да

притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Независимо от това обаче член 181 от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължено лице, което не притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236, да извърши приспадането.

Такава разпоредба не съществува обаче по отношение на приспадането на данъка, когато се получават възмездни услуги, какъвто е и настоящия случай. А *contrario sensu* следва да се приеме, че в настоящия случай съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС правото на Съюза забранява на държавите членки да предоставят приспадане на данъка, когато данъчнозадълженото лице не притежава надлежна фактура по смисъла на член 226. При тези изводи разбира се, следва да се направи разграничение между случаите на нередовно изготвена фактура и на неспазване на други формални изисквания, които според съдебната практика нямат последици за правото на приспадане, като например липсата на регистрация по ДДС на доставчика на услугата или на получателя на услугата или неизпълнението на задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране. Всъщност по отношение на формалните изисквания не е предвидена подобна разпоредба като член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който изисква притежаването на надлежна фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане. Така в настоящия случай обстоятелството, че фактурата не съответства на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, е пречка съгласно член 178, буква а) за упражняването на правото на приспадане. За да може да упражни правото си на приспадане в случай като този, данъчнозадълженото лице трябва да изиска от издателя на фактурата коригирана фактура (в този смисъл и заключение на генералния адвокат по дело С-514/2014 г., представено на 18 февруари 2016 г.). Така направените изводи по отношение на процесните фактури, обаче не са достатъчни за обосноваването на извода за законосъобразност на ревизионния акт и на решението на решаващия административен орган относно отказа на правото на приспадане на данъчен кредит. От събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно търговското дружество, посочено като доставчик на услугите по процесните фактури е извършило посочените доставки на услуги. Не се установява с такава техника да е разполагал изпълнителят, а по делото не се съдържат доказателства услугите да са били извършени с техника на възложителя. Няма представени доказателства за притежавани собствени, както и наети активи за извършване на услугата.

Реалността на доставките по процесните фактури би следвало да бъде преценявана с оглед на обстоятелството, че реалното извършване на услугите предполага наличието на доказателства за това, а именно наличието на подготвени трудови договори и длъжностни характеристики, осъществено деклариране пред НАП на сключените и прекратени трудови договори, наличието на изготвени ежемесечни и годишни декларации за внесените осигуровки, регистрация в инспекцията по труда, наличието на изготвени трудови досиета, изготвени справки за стаж и осигурителни доходи.

Действително, отказът за право на приспадане на данъчен кредит не би могъл да бъде основан с липсата на представена информация от страна на предходен доставчик. Обстоятелствата, в процесния спор, обаче не се основават на подобни изводи. Както се посочи в мотивите на това съдебно решение, обстоятелствата се основават на нередовни фактура, както и на непредставяне на доказателства за реалност на доставките по фактурите от самия получател на услугите. Несъмнено е, че като получател на услугите той следва да разполага с доказателства, че е получил процесните услуги. От събраните по делото доказателства също така не се установяват какви са били изискванията на възложителя относно възложените услуги. Данъчнозадълженото лице, което иска приспадане на ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия. То е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги, за които е платило ДДС (в този смисъл решение на съда на Европейския съюз от 21 ноември 2018 г. по дело С-664/16). Такива доказателства не са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, не са представени в хода на производството пред тази съдебна инстанция. Подлежи на разглеждане и въпроса доколко обстоятелството, че не се установява наличието на техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките е достатъчно по същността си, за да обоснове изводи за отказа за правото на приспадане на данъчен кредит.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените 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, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. Както Съдът многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, С-80/11 и С-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., А., С-329/18, ЕУ:С:2019:831, т. 27 и от 16 октомври 2019 г., G.). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, С-80/11 и С-142/11, т. 39, както и от 19

октомври 2017 г.). Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи доставки на определени услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС.

Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността (решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-446/2015). Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице. Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и 238—240 (решение от 12 април 2018 г., В. —Indústria de R., C-8/2017). Освен това съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, наред с предвидените в тази директива, ако считат това за необходимо с оглед на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на данъчните измами. Мерките, приети от държавите членки, не трябва обаче да излизат извън необходимото за постигането на такива цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралитета на ДДС (решение от 19 октомври 2017 г., P. C.). В това отношение следва да се припомни, че материалноправните изисквания, които обуславят упражняването на правото на приспадане, са изпълнени само ако доставката на стоки или услуги, за която се отнасят фактурите, е действително извършена.

Съдът вече се е произнесъл, че проверката за наличието на облагаема доставка трябва да се осъществи в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, като се извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по конкретния случай (този смисъл решения от 6 декември 2012 г., Б., C-285/11, т. 31 и 32, и от 31 януари 2013 г., Строй транс C-642/11, т. 45). Въпреки това обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал и

материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите стоки и да се изключи правото на приспадане, което претендира жаалбоподателят, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tóth, C-324/11). Следователно процесните услуги представляват доставки на услуги, въпреки че въпросните услуги са доставени от издателя на фактурите и не е установено лицето, от което в действителност тези стоки са били придобити, ако отговарят на обективните критерии, на които се основава това понятие и ако не представляват измама с ДДС (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., C-494/12, т. 20—22, както и по аналогия решение от 17 октомври 2019 г., U., C-653/18). С оглед на това следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 и Съдът многократно се е произнасял, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 54 и 55 и от 16 октомври 2019 г.).

Ако това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва измама, то случаят ще е същият и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, която е част от измама с ДДС (в този смисъл решения от 6 юли 2006 г., K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 56, от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 46 и от 6 октомври 2019 г.). Когато самото данъчнозадължено лице не е извършител на измама с ДДС, може да му се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги (в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., G.). В този смисъл по отношение на степента на дължима грижа, изисквана от данъчнозадължено лице, което желае да упражни правото си на приспадане, Съдът вече многократно е постановявал, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички мерки, които могат разумно да се искат от него, за да се увери, че осъществяваната от него доставка не го води до участие в данъчна измама. Мерките, които в конкретния случай е разумно за тази цел да се изискат от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от стопански субект нагоре по веригата, се определят главно с оглед на обстоятелствата по конкретния случай (в този

смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 54 и 59 и от C-101/2016). Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11,

Данъчната администрация обаче не може да налага на данъчнозадълженото лице да извършва комплексни и задълбочени проверки по отношение на своя доставчик, като с това на практика посочената администрация прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице (решение от 19 октомври 2017 г., P. S., C-101/16, т. 51). По-специално Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (решение от 21 юни 2012 г.). Освен това според постоянната съдебна практика, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни (в този смисъл решения от 12 април 2018 г., В. —Indústria de R., C-8/17, т. 39 и от 16 октомври 2019 г., G. A. H., C-189/18, т. 36).

В този смисъл, ако поради извършени от издателя на фактурата или от други оператори нагоре по веригата данъчни измами или нарушения данъчната администрация сметне, че реално не е извършена сделката, която е отразена във фактурата и с която се обосновава правото на приспадане, за да може да откаже да признае въпросното право, тя трябва да установи — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери (в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., Signum A. S., C-446/15, непубликувано). Тъй като правото на Съюза не предвижда правила относно реда и условията за събиране на доказателства в областта на измамите с ДДС, тези обективни данни трябва да бъдат установени от данъчната администрация в съответствие с правилата за доказване, предвидени в

националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (вв този смисъл решения от 17 декември 2015 г., W., C-419/14, т. 65 и от 16 октомври 2019 г., G. A.). В процесния случай органите по приходите са приели, че е налице относителна субективна симулация на доставка – предметът на доставка е наличен тъй като извършените услуги по СМР са използвани за последваща доставка, но услугите не са били извършени от издателя на фактурите и той не е действителният доставчик. Приели са, че ревизираното лице е имало възможност да получи публични и лесно достъпни данни относно статуса на доставчика си в търговския регистър на службата по вписванията, откъдето да установи доколко предприятието е било действащо, отчитало ли е преходи, какъв е техния характер и относими ли са същите към фактурираните услуги. От наличната информация в търговския регистър се установява, че това дружество е било регистрирано два месеца преди извършване на доставките, не може да се определи предмета му на дейност, не е подавало и декларации по чл. 92 от ЗКПО, от които да може да се установи кода на извършваната икономическа дейност.

От това може да се направи извода, че дружеството не извършва строителни услуги. Обстоятелството, че ревизираното дружество като добър стопанин е имало възможността да се убеди, че избраният от него доставчик не извършва строителни услуги и и въпреки това е пренебрегнал тези индикации и не е защитил интересите си показва презумпция за знание, че участва в недействителни доставки. Снабдяването с необходимата информация за доставчика не надхвърля разумната грижа, която следва да бъде положена от добросъвестния търговец, като бездействието на ревизираното лице е част от субективния елемент на злоупотреба с право и презумира знанието му за това. Въпросът, който подлежи на изследване е дали органите по приходите въз основа на обективни данни са установили обстоятелството, че този получател (жалбоподателят в това съдебно производство) е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери. Настоящата съдебна инстанция прави извода, че органите по приходите въз основа на обективни данни са установили обстоятелството, че жалбоподателят в тази съдебна инстанция е трябвало да знае, че сделките, по които е страна са част от измама с ДДС. Жалбоподателят като страна по тези сделки е следвало, полагайки грижата на добър търговец да извърши съответните проверки в достъпните регистри, от които да установи, че компаниите, с които договаря са регистрирани в много кратък период, предхождащ сключването на договорите, да установи обстоятелството относно техния предмет на дейност. Същият не е положил необходимата грижа и при сключването на договорите за строителство, като дори не е договорено обстоятелството за чия сметка са необходимите материали за извършването на строителството, както и необходимата кадрова обезпеченост за извършването на процесните услуги. Н. писмени доказателства, от които да може да се

установи как страните по договора са влезли в контакт, по какъв начин именно тези търговски дружества, издатели на процесните фатури, са били избрани за доставчици. Няма писмени доказателства относно това какви са били изискванията на жалбоподателя (възложител по процесните договори) във връзка с изпълнението на договорите.

Няма писмени доказателства, или доказателства за проведени разговори между страните по договорите относно начина на формиране на цената за изпълнението на услугите, което прави възможен извода за липсата от страна на жалбоподателя на направена оценка на риска, който би възникнал при неизпълнението на договорите. Установява се, че жалбоподателят не е предприел всички тези разумни мерки, които по никакъв начин не биха могли да бъдат определени като непропорционални. Разумно и, не в противоречие с добрата търговска практика е, жалбоподателят да е направил проучване, по отношение на компаниите, с които договаря доставката на определени услуги, разумно и не непропорционално е изискването да посети офисите на компаниите, които избира за свои доставчици, разумното е да проследи историята на създаването на съответната компания. При сключването на договори на голяма стойност, каквито несъмнено се процесните такива, жалбоподателят е следвало да се увери, че всяко едно от дружествата, посочени като негови доставчици има съответния опит в доставянето на процесните услуги. И това е обстоятелство, което несъмнено би било проверено от всеки добър търговец, и обстоятелство, което несъмнено не изисква усилия, които надвишават разумните такива. Дружеството не е предприело минималните стъпки, за да защити икономическите си интереси, и по този начин максимално да минимизира риска за участието си в данъчна изама. Не може да се приеме, че жалбоподателят е направил всички необходимо, за да се увери, че сделките, по които е страна не са част от изама с ДДС. При това положение следва да се приеме, че жалбоподателят губи правото си на приспадане на ДДС, но не като наказание за негова небрежност, а именно защото не са постигнати обективните критерии за правото на приспадане.

При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт.

Искане за присъждане на разноски е направено от ответника, поради което на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да му се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1507, 03 лв.

Искане за присъждане на разноски е направено от жалбоподателя по спора, но с оглед на изхода на спора, на него не се дължат разноски.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № Р-22002219000371-091-001/30.09.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 2156/09.11.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 25 284, 94 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], и са начислени лихви в размер на 7282, 83 лв., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1507, 03 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ