

# РЕШЕНИЕ

№ 758

гр. София, 10.02.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,**  
в публично заседание на 28.11.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **3786** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] против ревизионен акт (РА) № Р-22221017007063-091-001/20.06.2018 г. потвърден изцяло с Решение № 1953/17.12.2018 г. на ДД „ОДОП” – С..

Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. Счита, че реалността на услугите се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице е данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС и е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т. 1 от ЗДДС. Иска съдът да отмени оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на съдебно-деловодни разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, чрез управителя г-н Р. и пълномощника си – адв. П., поддържа жалбата и иска от съда да отмени ревизионния акт като незаконосъобразен, издаден в противоречие на процесуалните правила. Представя писмени бележки. Претендира присъждане на разноските по делото, за което представя списък.

Ответникът по жалбата - Директорът на дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител – юриск. К., оспорва жалбата, като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По фактите.

I. Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че решение № 1953 от 17.12.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на жалбоподателя на 03.01.2019 г., а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 17.01.2019 г.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

II. Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221017007063-020-001/18.10.2017 г., е възложено извършването на ревизия на „Е. К.“ ООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2014 г. до 31.05.2017 г. Заповедта е връчена на 30.10.2017 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 04.07.2016 г. С последваща Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221017007063-020-002/26.01.2018 г. е определен срок за приключване на ревизията до 30.03.2018 г., издадена от органа възложил ревизията.

Посочените заповеди са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За издадените ЗВР представителят на ревизираното лице е надлежно уведомено - по електронен път, видно от отразяването в електроните разписки след всяка една от заповедите.

След завършване на ревизията и в 14-дневния срок по чл.117, ал.1 от ДОПК, резултатите от същата са обективирани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221017007063-092-001/19.04.2018 г., връчен на 19.04.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Срещу ревизионния доклад не е постъпило възражение. След преценка на извършените при ревизията действия, на установените факти и обстоятелства органите по приходите са постановили процесния ревизионен акт (РА) №Р-22221017007063-091-001/20.06.2018 г.

Ревизираният период обхваща задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите м. 11.2014 г., м. 06.2015 г., м. 11.2015 г., м. 03.2017 г., м. 04.2017 г., м. 05.2017 г. В резултат на това са установени задължения за довносяне в размер общо на 42 413,17 лв. и лихви в размер на 7 380,80 лв. Ревизионният акт е потвърден с Решение № 1953/17.12.2018 г. на ДД „ОДОП” – С..

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са извършили процесуални действия по реда на ДОПК, резултатите от които са приложени като

доказателства към РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА и приетата от съда административна преписка. Установено е следното:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са изготвени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ Ревизираното лице е уведомено, че за да му бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от горепосочените търговци фактури, то следва да представи документи в оригинал и писмени обяснения, доказващи извършените доставки. Представените документи са описани в РД и са приети като част от административната преписка.

Органът по приходите е извършил проверка на място в офис на дружеството, като резултатите от проверката са обективирани в Протокол №0815233/29.01.2018 г.

С покана №Р-22221017007063-177-001/12.02.2018 г., ревизиращите са приканили [фирма] да извърши разпределение на дивиденди, както и инвентаризация на касовата наличност и в случай, че установи наличност в касата в по-малки размери от заведените по сметка 501 Каса, да извърши преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 26 от ЗКПО. Дружеството е подало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2017 г., в която е декларирало изплатени дивиденди в размер на 274 421,05 лв. и удържан окончателен данък в размер на 13 721,05 лв.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на горепосочените доставчици, чиито фактури са предмет на оспорване в настоящото производство. Резултатите от проверките са обективирани в ПИНП, описани в РД.

С искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица чиито фактури са предмет на оспорване в настоящото производство. За резултатите от проверките са съставени ПИНП, описани в РД

През ревизираните периоди [фирма] извършва консултантска дейност, свързана с разработване и управление на европейски проекти, стопанско управление. Дружеството е представило справка в табличен вид с данни за проекти, по които са ползвани услугите на подизпълнители.

Въз основа на анализ на представените от ревизираното дружество и от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] при извършените им насрещни проверки, органите по приходите са направили заключението, че фактурите от същите доставчици не отразяват реално извършени доставки. Констатирано е, че от страните по доставките не са представени договори, приемо-предавателни протоколи и други съпътстващи доставките документи, доказателства за притежавана от доставчиците ресурсна обезпеченост.

Във връзка с извършените насрещни проверки на доставчиците било установено, че в отговор на връчени ИПДПОЗЛ от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са представени издадените фактури, хронология на сметки 411, 4532, 703 и аналитичен регистър на клиента, писмени обяснения.

Искането до [фирма] е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК поради неоткриване на адрес за кореспонденция и исканите документи не са представени.

Установено е, че всички спорни фактури са включени от доставчиците в дневниците за продажби за съответните периоди.

Предмет на доставка по фактурите от [фирма] са посреднически и юридически услуги. От представените писмени обяснения доставчикът е декларирал, че услугите са извършени от управителя В. П.. Не са представени доказателства, удостоверяващи, че управителят притежава необходимата квалификация за извършване на документираните услуги. От извършена служебна справка в базата данни на НАП

ревизиращите установили, че В. П. е бил назначаван по трудов договор на длъжности сервитьор, барман, охранител, продавач, монтажник на строителни подпори, гипсаджия, търговски посредник, работник паркинг. Било установено, че е придобило собствеността върху капитала на множество дружества, deregистрирани по ЗДДС и с установени задължения в големи размери. Към периода на издаване на спорните фактури [фирма] е с регистрация по ЗДДС. Дружеството е deregистрирано по същия закон от 24.11.2015 г. по инициатива на орган по приходите.

По отношение на спорните фактури от [фирма], било установено, че са с предмет на доставка услуги – изготвяне на нотариални актове, финансов анализ на проект, изготвяне на количествено-стойностни сметки по проект. От писмени обяснения било установено, че услугите са извършени от неговия управител М. Л., без да е представен документ за притежавана от същия квалификация. След извършена справка в базата данни на НАП е констатирано, че М. Л. е назначаван по трудов договор на длъжности строителен инженер, гипсаджия, бетонджия, търговски посредник. На лицето е прехвърлена собствеността върху капитала на многобройни дружества, deregистрирани по ЗДДС и с установени публични задължения в големи размери. [фирма] е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите в последващ издаването на фактурите период и има непогасени публични задължения в големи размери.

По отношение на [фирма] било установено, че от проверяваното дружество са представени спорните 7 фактури, хронология на сметки 411, 4532, 703 и аналитичен регистър на клиента. Не е представена разчетно-платежна ведомост. Предмет на доставка по спорните фактури са различни услуги, свързани с изготвяне на текстови доклад към финансов анализ на различни обекти в страната за кандидатстване на финансиране по Програма за развитие на селските райони 2014 г. – 2020 г., прием 2016 г. [фирма] е декларирало, че разполага с необходимия кадрови потенциал за извършване на услугите, но липсват доказателства. От извършена служебна справка в базата данни на НАП било установено, че дружеството има назначени по трудов договор 6 работници на длъжности консултант промо продажби, чистач, работник строителна изолация, управител. На управителя на дружеството е прехвърлена собствеността върху капитала на множество дружества, deregистрирани по ЗДДС и с установени задължения в особено големи размери. [фирма] е deregистрирано по ЗДДС в последващ издаването на фактурите период.

По отношение на спорните 2 броя фактури от [фирма], било установено, че са с предмет на доставка дизайн и предпечат, изготвяне на рекламни материали. От доставчика са представени копия на фактурите, счетоводни регистри за извършеното осчетоводяване. В писмени обяснения дружеството е декларирало, че услугите са извършени лично от управителя Е. А., без да е представен документ, удостоверяващ притежаваната от лицето квалификация. След извършена служебна справка в базата данни на НАП ревизиращите установили, че Е. А. е назначавана по трудови договори на длъжности продавач-консултант и управител и на същата е прехвърлена собствеността върху капитала на множество дружества, deregистрирани по ЗДДС и с непогасени публични задължения в големи размери. [фирма] е deregистрирано по ЗДДС в последващ издаване на фактурите период и има непогасени публични задължения в големи размери.

По отношение на [фирма] било установено, че е представило проверяваните 6 фактури, доказателства за осчетоводяването им. Предмет на доставка са следните

услуги: изготвяне на апликационна форма и бюджет за проект „Подобряване на производствения капацитет и експортния потенциал на [фирма]“; разработване на документация за провеждане на тръжни процедури за проект „Подобряване на производствения капацитет и експортния потенциал на [фирма]“; изготвяне и комплектоване на заявка за междинно плащане за проект „Инвестиции и модернизация на стопанството на [фирма], финансиран по подмярка 4.1. от ПРСР 2013 – 2020 г., номер на Договор за БФП 24/04/1/0/02803 от 24.02.2016 г.; изготвяне на пазарно проучване за инвестиция в оборудване за добив на криптовалута за целите на възложителя. Не са представени договори, приемо-предавателни протоколи или други съпътстващи документи. Дружеството е дало обяснения, от които се установява, че услугите са извършени от управителя В. П. /представляващ на другите спорни доставчици [фирма] и [фирма] /. За същото лице е било установено, че са регистрирани трудови договори на длъжности сервитьор, барман, охранител, продавач, монтажник, гипсадгия, работник паркинг. Съгласно вписаните данни в Търговския регистър дейността на [фирма] е търговия на едро с плодове и зеленчуци. Същото дружество има непогасени публични задължения в големи размери и е deregистрирано по ЗДДС в последващ издаване на фактурите период.

По отношение на процесните 8 броя фактури, издадени от [фирма] било установено, че в отговор на връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК от проверяваното дружество не са представени документи. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС в последващ издаване на фактурите период по инициатива на орган по приходите. Дружеството се представлява от В. П.. На дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периоди, предхождащи периодите на издаване на фактурите към [фирма], при която са установени задължения в особено големи размери.

От ревизираното дружество са представени копия на фактурите, доказателства за осчетоводяването им и оборотни ведомости. Не са представени изисканите с връчено ИПДПОЗЛ договори, приемо-предавателни протоколи, разменена търговска кореспонденция, оферти, заявки и други относими доказателства, копия на изготвените проекти, анализи, доклади и други документи, предмет на доставка на фактурираните услуги. В писмени обяснения е декларирано, че доставчиците са препоръчани от неконкретизиран дългогодишен партньор на дружеството и изборът на подизпълнител е извършен чрез проведени срещи и разговори, при които дружеството е установило, че гореописаните изпълнители притежават необходимата експертиза и опит за изпълнение на възложените услуги. Основно комуникациите са осъществявани по телефон и в лични работни срещи.

Въз основа на събраните доказателства, органите по приходите са направили извод, че издадените фактури от доставчиците не отразяват реално извършени доставки, както и че фактурираните услуги предполагат изпълнителите да притежават висококвалифициран опит, който посочените за изпълнители лица не доказват. Направено е заключение, че фактурите от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не отразяват реално извършени доставки именно от вписаните във фактурите доставчици.

Предвид формирания извод и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69 от ЗДДС с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по същите фактури общо в размер на 41 432,00 лв., в т.ч. по доставчици и периоди както следва: по фактури от [фирма] – общо в размер на 11 640,00 лв. за м. 03.2017 г., м. 04.2017 г., м. 05.2017 г.; по фактури от [фирма] общо в размер на 7 420,00 лв. за м. 05.2017 г.; по фактури от

[фирма] – общо в размер на 1 390,00 лв. за м. 06.2015 г.; по фактури от [фирма] – общо в размер на 11 280,00 лв. за м. 03, м. 04.2017 г.; по фактури от [фирма] - общо в размер на 6 792,00 лв. за м. 11.2014 г.; по фактури от [фирма] – общо в размер на 2 910,00 лв. за м. 06.2015 г.

Вследствие на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури с РА са установени допълнително задължения за ДДС в размер на 41 432,00 лв. и лихви в размер на 7 130,25 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба с вх. №53-06-4281/10.07.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. град и вх. №23-22-1275/17.07.2018 г по регистъра на дирекция ОДОП С. пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 917/13.06.2017 г. директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА. Така събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал съдебно-счетоводна експертиза, която кредитира в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

### **По приложимото право.**

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед издадени от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия както и заповедта за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните

заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК не е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен на електронния адрес на процесното дружество. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на спор между страните са непризнато право на приспадане на данъчен кредит през данъчен период м. 11.2014 г., м. 06.2015 г., м. 03.2017 г., м. 04.2017 г. и м. 05.2017 г. общо в размер на 41 432,00 лв. по фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Правните норми, които уреждат обществените отношения относно упражняването правото на приспадане на данъчен кредит се съдържат в разпоредбите на чл. 68 - 72 от ЗДДС.

Предвид събраните доказателства в хода на ревизията и в настоящото съдебно производство, съдът намира, че правилно е приложен материалният закон по отношение на фактурите, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. за данъчните периоди предмет на РА. Съображенията за това са следните.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (*В т.см. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.*).

С определението по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от [фирма] задължения за ДДС. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от

обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществени доставки на стоки и услуги. Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 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.

С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Трайната практика на Съда на Европейския Съюз (СЕС) изисква *установяването на осъществена действителна облагаема доставка* и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на злоупотреба от данъчно задълженото лице.

Според жалбоподателя по всяка от процесните фактури има изпълнение в съответствие с изискванията на възложителя, т.е. осъществена е реална услуга.

Основната дейност на ревизираното лице е изготвяне на анализи, оферти, бизнес-планове, технически документи, комплектоване на проектни досиета, поради което и единственият възможен извод е, че декларираните услуги предполагат висококвалифициран опит, който не се доказва, че процесните доставчици притежават. От страна на ревизираното лице не са представени договори, с които да е възложило услугите на процесните доставчици, липсват доказателства за водена кореспонденция между страните. От свидетелските показания и на двете лица не може да се установи категорично, че са извършили спорните услуги. Още повече, че дори не си спомнят имената на дружествата, не са получавали заплащане за извършените услуги, не могат да уточнят кой се е свързал с тях на кой точно са изпращали проектите си. Не са представени изготвените проекти. Липсват доказателства за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения на вписаните в гражданските договори изпълнители. В представените приемо – предавателни протоколи към гражданските договори липсва и печат на дружеството – възложител. Нито един от процесните доставчици не е представил доказателства, от които да се удостовери притежаваната квалификация и опит, необходими за извършване на фактурираните услуги. Във връзка с изложеното настоящия състав споделя становището на решаващия орган, че в хода на



административното обжалване не са представени достатъчно доказателства, които да обосноват, че именно посочените доставчици в процесните фактури са извършили фактурираните услуги. Освен това дружествата са deregистрирани по ЗДДС.

Така посочените обстоятелства не се опровергават и от приетите по делото ССЧЕ. В изготвената по делото такава вещото лице е описало подробно процесните фактури в Таблица 1 по т. 1 от констативно – съобразителната част от заключението. Посочило е, че същите са отразени в дневниците им за продажби и в подадените справки – декларации за съответните данъчни периоди от дружествата – доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Не са приложени документи за плащане към [фирма], към [фирма], към „Рекламна къща Т.“, към [фирма], както и към „Ди ес пластик“. По отношение плащането към [фирма] е посочено, че са платени в брой, но сумата и датата не се четат.

Посочило е, че счетоводството на дружеството – жалбоподател е водено редовно, във връзка с отразяването на процесните сделки. По отношение на счетоводствата на доставчиците – експертизата не е могла да осъществи проверки, поради което и не е направило заключения по отношение на редовността на техните счетоводства.

По – нататък е обяснило, че доставчиците са имали ресурсна обезпеченост за осъществяване на процесните доставки.

[фирма], дата на доставка към процесното дружество м.03.2017 г. Доставчикът [фирма] е имал активна регистрация по ЗДДС към датата на доставката, а е deregистриран на 21.04.2017 г.

[фирма], с дата на доставка м.05.2017 г. Имал е активна регистрация по ЗДДС към датата на доставката, а е deregистриран на 01.09.2017 г.

[фирма], с дата на доставката м.05.2015 г. Имал е активна регистрация по ЗДДС към датата на доставката, а е deregистриран на 26.11.2015 г.

[фирма], с дата на доставка към жалбоподателя - м.03.2017 г. Имал е активна регистрация по ЗДДС към датата на доставката, а е deregистриран на 07.06.2017 г.

[фирма], с дата на доставка към жалбоподателя – м. 11.2014 г. Имал е активна регистрация по ЗДДС към датата на доставката, а е deregистриран на 14.07.2015 г.

[фирма], с дата на доставка към жалбоподателя – м. 05.2015 г. Имал е активна регистрация по ЗДДС към датата на доставката, а е deregистриран на 24.11.2015 г.

Константната практика на Върховния административен съд (в този смисъл са решение № 3891 от 29.03.2017 г. по адм. д. № 5119/2016 г. на ВАС, I отд.; решение № 3540 от 22.03.2017 г. по адм. д. № 4565/2016 г. на ВАС, I отд.; решение № 6161 от 17.05.2017 г. по адм. д. № 8718/2016 г. на ВАС, I отд. и др.) дава основание настоящият съдебен състав да приеме, че заключението на счетоводната експертиза с поставените ѝ въпроси относно счетоводното отразяване на процесните фактури при страните, начисляване и плащане на ДДС, не е довела до изясняване на спорния въпрос относно реалното престигане на услуги от конкретните доставчици. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЧЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите доказателства по делото, не доказва реалност на доставките на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС (в същия смисъл и решение № 2416 от 27.02.2017 г. по адм. д. № 3081/2016 г. на ВАС, I отд.).

С цел изясняване на спорни обстоятелства в делото, в съдебно заседание от 22.11.2019

г., съдът е провел разпит на свидетеля А. Б. Х. от който се установява, че е юрист по професия, завършил в СУ „К. О.“. Свидетелят обяснява, че някои от имената на дружествата са му познати, но не може да потвърди със сигурност. Уточнява, че е извършвал консултантски, юридически услуги, преди 4 – 5 години. Пояснява, че [община] е имал проект за дневен център за деца с увреждания и общински път и е съставял част от финансовите доклади за проекта и юридическата част, както и консултации във вр. с обществени поръчки. Работил е през колеги, които са му възлагали онлайн и не е имал съставени протоколи. Потърсили са го колеги, които са го свързали с конкретния възложител, но не си спомня кой е бил той. Изпращал е разработките по имейл на някои от управителите, но може да каже конкретно на кой. Посочва, че фирма „Л.“ му е позната като име, но не може да каже каква конкретна услуга е извършвал. Спомня си проектите на частните земеделски производители, обаждали са му се по телефона, изпращали са му имейли, а той е изпращал нормативната база, която е трябвало да се разработи. Посочва, че с управителя на „Е. К.“ е контактувал само по телефона. За работата, която е извършил не му е било платено, защото нямал конкретен документ. Уточнява, че до 2016 – 2017 г. е бил самоосигуряващо се лице, със самостоятелен БУЛСТАТ.

По делото е разпитан и втори свидетел И. Д. П., от който се установява, че е магистър от НБУ „Спортен туризъм“ и степен бакалавър от Американския университет в [населено място], с профил „Бизнес администрация“. Посочва, че е имал сключени граждански договори за консултантски услуги, но не може да посочи точната година. Преди около две години е сключвал няколко договора. Името „Претендент Инвест“ му е познато, тъй като това е една от фирмите, които му е възлагала задачи, свързани с инфраструктурата. Не може да каже кой се е свързал конкретно с него. Предал е труда си в писмен вид и му било заплатено. Обяснява, че конкретната услуга е била свързана с финансово икономически анализ с отделни елементи, изкопни дейности, трамбоване. Правил е проект за овцеферма, преди около 3-5 години, за подобен анализ. Фирмата, която му е заплатила не може да посочи конкретно име, както и на кого е изпратил проекта. Мисли, че е правил и други проекти към тази фирма.

Съобразявайки така събраните в хода на съдебното дирене гласни доказателства, съдът намира, че същите не променят фактическата обстановка, послужила на данъчните органи да постановят оспорения в настоящото производство РА. Ноторно известно е, че принципът в данъчното законодателство е доставките на стоки/услуги да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. след като регистрираното лице черпи права от наличието на реална доставка, респ. в негова тежест е да ангажира достатъчно убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му на данъчен кредит, включително и реалността на доставките, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. При оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките

данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци, изисква доказателства най-напред за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Т.е. за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на двустранната търговска сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). В този смисъл и установяването на правопораждащия задължението за доставката юридически факт е само индиция за реалността на разместването на блага при изпълнението. Без да е извършена услугата не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС за начисляване на данъка. Това определя начисляването на данъка, съдържащо във фактическия състав и издаването на процесните фактури (съгласно чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС), като неправомерно и изключващо правото на приспадане на данъчен кредит - чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

По аргумент от нормата на чл. 154, ал. 1 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, такива доказателства, които да разколебават изводите на органите по приходите относно реалността на извършените услуги, следва да бъдат представени от страната, която черпи благоприятни за себе си правни последици (жалбоподателя). Съдът приема, че липсват доказателства за процесните услуги, тъй като от приетите и неоспорени писмени доказателства, свидетелските показания, както и от заключението на вещото лице по ССЧЕ не може да се установи дали такива *реално са били извършени*, тъй като не са ангажирани доказателства в тази посока. Не е установено нито в хода на административното производство, нито в съдебното - счетоводно отразяване на услугите предмет на правоотношения между доставчик и получател. Този извод се обосновава с липсата на конкретика, както на договореното в процесните договори така и в спорните фактури. Действително в свободния търговски оборот всеки търговец, вкл. и жалбоподателя, има право на преценка кога, с кого и какви договори да сключва, но за настоящия случай липсата на конкретни параметри на договореното между страните е пречка да се проследи и установи по безспорен начин дали има реално извършена услуга/и, или целта на създаването на тези частни документи е единствено да се извлече някаква благоприятна последица – с оглед на евентуално ревизионно производство срещу жалбоподателя.

Съдът приема, че липсват доказателства за конкретните дейности по предмета на договора, тъй като от приетите и неоспорени писмени доказателства, както и от показанията на разпитаните свидетел и заключението на вещото лице по ССЧЕ не може да се установи в какво се изразяват конкретните действия на изпълнителя по договорите и най-вече дали такива *реално са били направени*, тъй като въобще не са ангажирани доказателства за това.

От събраните доказателства, вкл. и заключението по неоспорената ССЧЕ, не може да се приеме за установено, че от жалбоподателя е изпълнено и императивното изискване на чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството (ЗСч) съгласно която норма предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обоснованост на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство. Съдът прие, че от събраните доказателства не може да се обоснове извод, че от жалбоподателя е оставена надеждна одитна следа, свързваща фактурите и спорната доставка на услуги. Съгласно Директива 2010/45/ЕС от 13.07.2010 г. за изменение на Директива

2006/112/ЕС, относно общата система на ДДС по отношение правилата на фактуриране, фактурите не са самостоятелни отделни документи, а част от документите, които се съставят в рамките на търговския и счетоводен процес, а за процесните услуги съдът приема, че в счетоводната документация на ревизираното лице липсва документален поток на сделката, който да позволява да се провери дали е извършена доставката на услуги, документирана в издадените фактури. Следва извод, че издадената от доставчика фактура не удостоверява осъществена облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, както и не удостоверява възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, поради което и данъкът по нея е начислен неправомерно, респ. оспорващото дружество няма право на данъчен кредит по тази фактура.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване, като съдът приема, че именно това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит. П. е прилагането на правилата на доказателствената тежест, които обвързват съда да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна (оспорващият) не проведе главно пълно доказване.

Изложеното ообосновава извод за неоснователност на жалбата.

#### **По разноските:**

Страните своевременно претендират разноски по делото.

С оглед изхода на спора такива се дължат на ответника.

Съобразявайки материалния интерес, претенцията за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна, като на осн. чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 161, ал.1, изр. 3 от ДОПК, съдът я уважава в размер на 1 772,96 лева.

**С тези мотиви, съдът**

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] против ревизионен акт (РА) № Р-22221017007063-091-001/20.06.2018 г. потвърден изцяло с Решение № 1953/17.12.2018 г. на ДД „ОДОП” – С. като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] сумата от 1 772,96 лева, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

**Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.**

**СЪДИЯ:**

