

# РЕШЕНИЕ

№ 4671

гр. София, 20.08.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав**, в публично заседание на 21.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калинка Илиева**

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **1267** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 1890/6.12.2018 г., в частта, с която е потвърден ревизионен акт №Р 222213180000217-091-001/12.9.2018 г., с която част е отказано приспадане на данъчен кредит за периоди от м. януари и февруари 2016 г., от м. април 2016 г. до м. октомври 2017 г. в размер на 109 546,89 лв., както и е определен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане в размер на 23 346,20 лв. и лихви в размер на 3437,35 лв. за 2016 г.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен. Ответникът е обосновал правните си изводи въз основа на косвени доказателства, но те не могат да са основание за доказване фиктивността на договорите. Отказано е право на приспадане на данъчен кредит по четири групи договори. По договорите за консултантски услуги твърди, че незаконосъобразно е отказано с мотив, че трите дружества-доставчици не могат да се считат за такива. Възложили са определена работа, приели са изпълнението на услугата без забележки и са платили уговорената цена, след което нямат задължението да следят за вътрешноорганизационните действия на доставчика. Несъстоятелни са изводите, че служителите на доставчиците нямат нужната квалификация, както и че доставчиците нямат такъв предмет на дейност.

По отношение на фактурите с предмет „стоки /авточасти/“. Не следва да се изграждат изводите на ревизиращите органи въз основа на предположения – след като не са

намерени част от доставчиците на адресите, а друга част не са представили доказателства, то не е доказана фактичката възможност за изпълнение. Следвало е да се съберат доказателства дали стоките – предмет на доставките действително са били вложени, като не са предприети действия в тази насока.

По отношение на доставките с предмет „поддръжка и ремонт на подемна механизация“. Основната дейност на жалбоподателя е да предоставя услуги с тежкотоварна, подемна механизация и да отдава машини и подемна техника под наем. При възникнал проблем съответният работник се обажда на техник, който отстранява проблема. Следователно, представените фактури и приемо-предавателни протоколи твърди, че са напълно достатъчни за доказване тези доставки. Ремонтите са извършвани реално. В много случаи се предлага обща цена, която включва материали, труд и транспорт и се издава фактура и протокол. Преценката е била дали един доставчик може да извърши доставката, а не дали може да осчетоводява фактури.

По отношение на данъчния кредит по фактурите с предмет „транспорт“. Неправилно е прието, че транспортните услуги са извършвани единствено за транспортиране на автокрановете. Транспортни услуги от посочените доставчици са извършвани и във връзка с доставката на стоки за ремонтите и транспорт на техника. В някои случаи машините се транспортират на собствен ход, за което плащат вознаграждение за транспортни услуги на доставчиците.

Твърди, че дали ДДС е бил начислен и внесен в държавния бюджет е без значение за правото му на приспадане. Може да се откаже такова само ако е налице измамна цел или злоупотреба. Необосновани са твърденията, че са използвани документи с невярно съдържание. Има достатъчно доказателства относно фактичкото предаване, влагане и съществуване на стоките; няма съмнения за данъчна злоупотреба.

По ЗКПО твърди, че незаконосъобразно е прието, че фактурите не документират реално извършени доставки. Отново декларативно се изброяват текстове от закона, без да е налице аргументация. За 2016 г. е декларирана печалба от търговска дейност на дружеството. Няма как техниката да функционира без подмяна на части, смяна на консумативи и текуща поддръжка.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221318000217-020-001 от 11.01.2018 г., изменена със заповед №Р-22221318000217-020-002 от 17.04.2018 г. и №Р-22221318000217-020-003 от 17.05.2018 г., е възложено е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. и корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад

/РД/№Р-22221318000217-092-001 от 04.07.2018 г., връчен електронно на 17.07.2018 г. Не е упражнено правото на писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221318000217-091-001 от 12.09.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 18.09.2018 г.

През ревизираните периоди дружеството е отдавало под наем автокранове и е извършвало услуги със строителна механизация.

За определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, в хода на ревизионното производство, са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени четири искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221318000217-040-001 от 24.01.2018 г., изх. №Р-22221318000217-040-002 от 17.04.2018 г., изх. №Р-22221318000217-040-003 от 09.05.2018 г. и изх. №Р-22221318000217-040-004 от 13.06.2018 г.

По ЗДДС.

Жалбоподателят е декларирал получени доставки на стоки и услуги от доставчици, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 109 925,16 лв., в т.ч.:

- за данъчен период м. 01.2016 г. – общо 3 100,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет „Ремонт и поддръжка на подемна механизация“.

- за данъчни периоди м. 02.2016 г. и м. 04.2016 г. – общо 2 300,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставка „транспортна услуга“ и „ремонт и поддръжка на подемна механизация“. В РД е допусната грешка за м. 02.2016 г., тъй като е посочено, че се отказва данъчен кредит в размер на 1 390,00 лв. по фактура №[ЕГН]/29.02.2016 г., издадена от [фирма], но цитираната фактурата е издадена от [фирма].

-за данъчен период м. 04.2016 г. - 700,00 лв. по 1 фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет „резервни части“.

- за данъчните периоди от м. 05.2016 г. до м. 07.2016 г. – общо 7 307,50 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: „поддръжка и ремонт на подемна механизация“, „услуга с подемна механизация“, „транспортна услуга“, „консултантски услуги“ /2 фактури/.

-за данъчните периоди м. 06.2016 г. и м. 07.2016 г. – общо 5 592,50 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], в които е вписан предмет: „ремонт и поддръжка на подемна механизация“, „ремонт на подемна механизация“, „консултантски услуги“ /2 фактури/.

- за данъчен период м. 08.2016 г. – общо 6 900,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: „поддръжка и ремонт на подемна механизация“, „резервни авточасти“, „гуми за товарен автомобил“.

- За данъчен период м. 09.2016 г. – общо 4 991,20 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: „авточасти“, „гуми за товарен автомобил“.

- За данъчните периоди м. 10.2016 г. и м. 11.2016 г. – общо 6 188,66 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: „транспорт“.

- за данъчните периоди м. 10.2016 г. и м. 11.2016 г. – общо 3 012,33 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], които са с предмет на доставките: „резервни части

и антифриз“.

- за данъчен период м. 12.2016 г. –916,00 лв. по 1 фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката – „транспортни услуги“.

- за данъчен период м. 12.2016 г. – общо в размер на 5 684,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „Поддръжка и ремонт на подемна механизация“, „Авточасти по спецификация“.

- за данъчните периоди м. 01.2017 г. и м. 02.2017 г. – общо 4 940,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „ремонт и поддръжка на подемна механизация“.

- за данъчен период м. 02.2017 г. – в размер на 960,00 лв. по 1 фактура, издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката „транспорт“.

- за данъчните периоди м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. – общо 13 021,71 лв. по 9 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките: „ремонт и поддръжка на повдигателни съоръжения“, „гуми“, „гуми и акумулатори“ и др.

- за данъчните периоди от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г. – общо в размер на 11 081,60 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „Поддръжка и ремонт на подемна механизация“, „Части по опис“.

- за данъчните периоди от м. 06.2017 г. до м. 09.2017 г. – общо 17 837,33 лв. по 11 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „консултантски услуги“ /5 фактури/, „поддръжка и ремонт на подемна механизация“, „транспорт“, „части по опис“.

- за данъчните периоди м. 06.2017 г. и м. 07.2017 г. – общо 4 892,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „поддръжка и ремонт на подемна механизация“.

- за данъчните периоди м. 09.2017 г. и м. 10.2017 г. – общо 5 857,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „поддръжка и ремонт на подемна механизация“, „гуми за товарни автомобили“, „части по опис“.

- за данъчните периоди м. 09.2017 г. и м. 10.2017 г. – общо 4 643,33 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките „транспорт“.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на горепосочените доставчици. Представители на 12 от горепосочените дружества или лица за контакти не са намерени на декларираните от тях адреси за кореспонденция, поради което адресираните до тях ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени никакви документи или писмени обяснения в указаните срокове.

Адресираните до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] искания за представяне на документи са връчени по електронен път, но те не са представили документи.

Съгласно констатациите на РД, за целите на ревизията са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че посочените дружества са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. По отношение на процесните фактури е констатирано, че са отразени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди, с изключение на [фирма] и [фирма], които не са включили в дневниците си за продажби издадените на жалбоподателя фактури.

Установено е, че във [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не е имало лица, назначени на трудови договори. В [фирма] е имало едно лице на

длъжност продавач разносна търговия, [фирма] е имало две лица на длъжност представител бизнес услуги, в [фирма] е имало 3 лица на длъжности шофьор и спедитор, във [фирма] – едно лице на длъжност технически секретар и в [фирма] – 5 лица на длъжност общ работник и обслужващ магазин. По отношение на назначените на трудови договори лица е установено, че не са внасяни здравноосигурителни вноски и данъци, във връзка с което органите по приходите са приели, че се касае за фиктивни договори.

При извършени проверки в информационната система на НАП е установено, че никое от горепосочените дружества не е подало справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

От страна на ревизираното лице са представени копия на фактурите, ведно с приложени фискални бонове, хронологични описи на счетоводни операции. Към фактурите с предмет – ремонт и поддръжка на подемна механизация са приложени констативни приемо-предавателни протоколи, в които е записано, че са за ремонт на определен брой автокранове и леки автомобили, собственост на дружеството. Ревизиращите органи са установили, че в протоколите липсва информация за количеството и цената на вложените части, не е посочена цена на труда, както и резервните части за ремонта на кое превозно средство са използвани. Към една част от фактурите с предмет „части по опис“ са приложени протоколи и складови разписки, а към друга част само складови разписки. След анализ на счетоводството на ревизираното лице е установено, че фактурираните услуги са отразени по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги срещу кредитиране на сметка 401 Доставчици, а резервните части са осчетоводени по сметка 302 Материали.

Съгласно констатациите в РД, на ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221318000217-040-004 от 13.06.2018 г., с което са изисквани конкретни документи с оглед предмета на съответната доставка.

Според констатациите на РД, на 29.06.2018 г. в деловодството на ТД на НАП С. е постъпило обяснение от управителя на [фирма] - Б. К. К., с което е пояснено, че транспортните услуги са използвани за доставка на авточасти и други консумативи, във връзка с извършваните профилактики и ремонти на притежаваните от дружеството автокранове и транспортни средства – от извършващите ремонтите и профилактиката доставчици до базата в [населено място], [улица]. Относно поддръжката и ремонтните услуги е посочено, че основната дейност на дружеството е отдаване под наем на автокранове, като един автокран е с тегло над 30 тона и се квалифицира като „тежка механизация“. Заявено е, че сервиси не са използвани, а ремонтните дейности са извършвани в базата на дружеството в [населено място], или на обекта, за който са били наети, респективно дефектирали. Уточнено е, че доставчиците са идвали на място, с техни превозни средства и персонал.

Въз основа на установеното, ревизиращите органи са направили извод, че никой от доставчиците не е представил документи, удостоверяващи настъпило данъчно събитие по издадените фактури; липсват документи, доказващи наличие на търговски обекти /собствени или наети/, необходими за извършване на декларираните доставки; не е доказано наличието на кадрова обезпеченост, тъй като не са представени счетоводни регистри, от които да е видно, че са начислени работни заплати и осигурителни вноски за периода на доставките; няма доказателства за счетоводно отразяване на фактурираните доставки; липсва информация за местонахождението и

начина на съхранение на съставените и декларирани като издадени оригинали на данъчни и счетоводни документи от страна на доставчиците. За последните е посочено, че са включени в информационния масив „Риск“ на НАП. Те не могат да бъдат открити на декларираните адреси за кореспонденция, което обстоятелство се потвърждава от налични данни в ИС „Контрол“. Тези, които потвърждават получаването на ИПДПОЗЛ на електронните си адреси, също не представят документи.

При така очертаната фактическа обстановка ревизиращите органи са приели, че е създадена правна привидност. Фактурирани са доставки, които изобщо не са извършени, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурите. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от горепосочените доставчици фактури общо в размер на 109 925,16 лв.

В оспореното решение ответникът е приел жалбата срещу РА в тази му част за неоснователна.

Органите по приходите правилно са преценили, че на ревизираното лице следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите с предмет „консултантска услуга“, издадени от: [фирма] /2 фактури/, [фирма] /2 фактури/ и [фирма] /5 фактури/. Не са представени договори, от които да е видно от какво естество са консултантските услуги, съответно какви са правата и задълженията на страните. Не са ангажирани доказателства относно фактическото извършване на действия от страна на доставчиците, както и възможността им да ги извършат. При извършени служебни проверки в информационния масив на НАП- подадени уведомления по чл. 62, ал. 5 от *Кодекса на труда* /КТ/ е било установено, че управителят на [фирма] – А. Г. Т., е бил назначен на длъжност общ работник, а управителят на [фирма] – Р. Т. С. е заемал длъжностите – продавач в магазини, гладач преса. Заеманите от П. П. Б.- управител на [фирма] длъжности са: нискоквалифицирани работници извършващи временни услуги, работник комунални дейности, нискоквалифицирани работници в строителството, арматурист, чистач, сезонен работник, товарач.

Констатирано е, че следните документи: доклад на тема „Конкуренция и анализ на конкуренцията“ от [фирма]; доклад на тема „Инвестиции в недвижими имоти с бизнес предназначение в България“ от [фирма]; „Задание за изготвяне на доклад за състоянието на имотния пазар в [населено място] – 2015 г. – 2017 г.“ от [фирма], не са ангажирани като доказателства в хода на административното оспорване, но предвид заеманите от управителите на трите дружества длъжности по трудови правоотношения е прието, че никой от тях не би могъл да е фактически извършител на спорните услуги. Трите дружества не са подали годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за годините на издаване на фактурите, поради което не може да бъде установено дали са извършвали реално стопанска дейност. Пред Търговския регистър са декларирани дейности, които по никакъв начин не са относими към вида на услугите, които ревизираното лице твърди, че са извършени. Например, от [фирма] е декларирана дейност – производство на изделия от пластмаси за строителството, а [фирма] е декларирало дейност покривни работи, строителство на покриви и хидроизолации. На [фирма] е извършена ревизия за периодите от м. 03.2017 г. до м. 06.2017 г., при която от дружеството не са представени никакви доказателства, във връзка с което не е било възможно да се установи дали действително то е извършвало стопанска дейност.

Прието е, че издателите на фактурите нямат качеството на доставчици по чл. 11, ал. 1 от ЗДДС, липсват основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

В частта на отказания данъчен кредит по фактурите с предмет – стоки, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Никой от

доставчиците не е представил документи за придобиване на стоката, т.е. не може да бъде установено дали същите са разполагали с такава. Не са представени документи и за предаване на стоките /родово-определени вещи/, доказващи прехвърлянето на собствеността върху тях, в съответствие с със *Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/*. Към представените фактури за доставки на стоки са приложени описи и складови разписки, които не са приети като документи, удостоверяващи предаването на стоките. Складовите разписки са оформени по един и същи начин, като са попълнени с един и същи почерк. В тях липсват данни за конкретното място – обект, където е станало „предаването“ на стоките, но е прието, че не се установява къде е станало „получаването“.

Прието е, че не е доказана физическата възможност на издателите на спорните фактури да прехвърлят вещите-не са представени счетоводни справки, от които да се установи заприходяване при доставчиците на съответната стока по вид, количество и мерна единица, както и изписване на стоките при продажбата им. Не са ангажирани доказателства за реално използване на складови бази, в които да са съхранявани стоките до момента на продажба на ревизираното лице. Липсват и доказателства за транспортиране на стоката до обект на жалбоподателя.

По отношение на фактурите с предмет „ремонт и поддръжка на подемна механизация“, издадени от 12 доставчика. В хода на ревизионното производство нито един от тях не е представил доказателства, потвърждаващи възможността за извършване на подобен вид услуги, вкл. и от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], на които ИПДПОЗЛ са връчени на декларираните електронни адреси. Преценката относно реалността на тези доставки е извършена единствено въз основа на представените от ревизираното лице документи – фактури и констативни приемо-предавателни протоколи. Прието е, че наличието на фактура, макар и съдържаща нормативно изискуемите реквизити не е достатъчно като условие за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Поради характеристика ѝ на частен документ и тъй като с фактура се удостоверява фактически състав, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици – формиране на данъчен кредит, е прието, че той носи тежестта да докаже правопораждащия факт – извършването на доставка, което е счтено за недоказано, независимо от представените констативни приемо-предавателни протоколи, приложени към фактурите. Тези протоколи, сами по себе си е счтено, че не могат да удостоверят реалността на документираните от доставчиците услуги – в тях не е посочена дата и място на приемане на извършените услуги. Когато приемо-предавателният протокол удостоверява обективно възникнали факти, би следвало изготвянето му времево да предхожда издаването на фактурата. В конкретния случай във всички констативни приемо-предавателни протоколи е записано, че са издадени към съответната фактура, като е направен извод, че същите са съставяни допълнително единствено с цел да създадат впечатление за предаване и приемане на извършените услуги.

Всеки един от констативните приемо-предавателни протоколи съдържа текст „вложен труд и авточасти съгласно фактура №...“. Във връзка с този текст следва да бъде направено уточнението, че в протоколите е посочено, че са сменени гуми, филтри, свещи, ремъци и други, без да става ясно чие е било задължението да ги осигури – на доставчика или на ревизираното дружество. Видно е, че в счетоводството на последното, в сметка 302 Материали има заведени резервни части от различен вид, но няма данни такива да са изписвани и предавани на отделните доставчици. Те от своя страна не представят доказателства /фактури/ за покупка на резервни части.

Има два вида констативни приемо-предавателни протоколи – в едните са изброени всички автокранове и леки автомобили, собственост на ревизираното дружество и в едно изречение е посочено, че е извършен ремонт, смяна гуми, масло, филтри, свещи и диагностика /например във връзка с доставка от [фирма]/. От този тип протоколи не може по никакъв начин да бъде установено на кой актив какъв ремонт е извършен и съответно какви резервни части и консумативи са били необходими. Във втория тип протоколи за всеки автокран или лек

автомобил е посочено какво е ремонтирано. Така например, в протокол към фактура, издадена от [фирма] има следните записи: автокран П и Х, модел О. С20-бял рег. [рег.номер на МПС] – хидравлична система; за други три от автокрановете е посочена охладителна система; за Опел К. с рег. [рег.номер на МПС] – двигател и ел. инсталация. В случая е прието, че не става ясно какво точно е ремонтирано на хидравличната и охладителни системи и подменяни ли са компоненти от същите. В някои от протоколите /например към фактура от [фирма]/ са посочени автотенекиджийски и бояджийски услуги, без да е ясно за кой автокран или лек автомобил са предназначени. Освен това, отделните услуги не са остойностени, не е посочена и стойност на вложения труд.

Органите по приходите са извършили служебни проверки в информационната база данни на НАП – Система за управление на приходите /СУП/, като е установено, че в [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е имало назначени лица, но те са заемали длъжности, неотнормирани към вида на фактурираните услуги – ремонт и поддръжка на подемна механизация. Назначените в [фирма] две лица са на длъжност представител бизнес услуги, назначеното в [фирма] лице е на длъжност продавач разносна търговия, а във [фирма] е назначено едно лице на длъжност технически секретар. Във всички останали доставчици за периодите на издаване на фактурите не е имало назначени лица. Няма данни управителите на дружествата да са били ангажирани пряко с извършване на услугите.

Дружествата са декларирали пред Търговския регистър дейности, също неотнормирани към вида на фактурираните услуги: [фирма] е заявило дейност – W. портали, дейности, свързани с бази данни; [фирма] – неспециализирана търговия на едро с хранителни стоки, напитки и тютюневи изделия; [фирма] – производство на изделия от пластмаса за строителството; [фирма] – покривни работи, строителство на покриви и хидроизолации; [фирма] – туристическо и друго краткосрочно настаняване; [фирма] – дейности на застрахователни брокери и агенти; [фирма] – Строителство на жилищни и нежилищни сгради и т.н. От [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не е посочен конкретен предмет на дейност. Следва да се има предвид, че никое от горепосочените дружества не е подало годишна данъчна декларация по чл. 62 от ЗКПО за годината на издаване на спорните фактури. В тази връзка не може да се установи дали същите изобщо са извършвали реална дейност и от какво естество е тя.

Прието е, че фактурите, с които ревизираното лице претендира данъчен кредит, са документи с невярно съдържание. Не може да се презумира добросъвестно поведение на жалбоподателя, тъй като на същия не може да не му е известно и няма как да не му е известно, че посочените в документите издатели нямат качеството на доставчици по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС. С декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит, жалбоподателят цели да получи данъчно предимство, на което няма право.

По отношение на доставките с предмет „транспорт“. Фактури с този предмет са издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Никое от посочените лица не е представило документи за фактурираните доставки, в т.ч. [фирма] и [фирма], на които ИПДПОЗЛ са връчени по електронен път. За периода на издаване на фактурите единствено в [фирма] е имало назначено едно лице на длъжност продавач разносна търговия, която очевидно е неотнормирана към вида на доставките. С изключение на [фирма], останалите дружества не са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО за годината на издаване на фактурите и не може да бъде установено дали са извършвали стопанска дейност. Единствените доказателства за транспортните услуги са ангажирани от ревизираното лице и се свеждат до фактури и фискални бонове, но е прието, че не могат да обосноват реалността на доставките.

При извършена в хода на административното оспорване проверка в информационната система на НАП - справка за превозни средства /данни от КАТ/, е било установено, че за периодите на издаване на фактурите горепосочените дружества не са имали собствени моторни превозни средства. Прието е, че представените от ревизираното лице документи-фактури и фискални бонове, не удостоверяват реално развили се търговски взаимоотношения между него и



проверяваните издатели на фактурите, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Жалбоподателят е знаел, че участва във фиктивно документиране на доставки, които не целят действителна и самостоятелна бизнес цел, а са единствено с цел получаването на данъчно предимство.

### **По ЗКПО.**

За 2016 г. е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат /печалба/ в размер на 40 726,67 лв. и данъчен финансов резултат /печалба/ в същия размер.

В хода на ревизията е установено, че задълженото лице е осчетоводило като текущ разход през годината по дебита на счетоводни сметки 601 „Материали“ и 602 „Външни услуги“ сума в общ размер на 233 462,00 лв., отчетена по фактури за доставки на стоки /авточасти/ и услуги /транспортни, консултантски и авторемонтни/, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Данните от фактурите са отразени в таблица на стр. 6 и 7 от РД.

Въз основа на резултатите от извършените на доставчиците насрещни проверки, с оглед представените от ревизираното лице документи и на база служебните проверки, извършени в информационната система на НАП /описани подробно в констативната част на РД по ЗДДС/, органите по приходите са формирали заключението, че процесните фактури не документират реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Прието е, че отчетените разходи не отговарят на изискванията на чл. 10 от ЗКПО за документална обосноваване, тъй като същите не отразяват реална/вярна стопанска операция и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2 от ЗКПО, не следва да бъдат признати за данъчни цели. Отчетените разходи водят до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г. е увеличен с 233462,00 лв., в резултат на което е установен данъчен финансов резултат /печалба/ от 274 188,67 лв. и корпоративен данък в размер на 27 418,87 лв., в т.ч. за довносяне 23 346,20 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 3 437,35 лв.

Ответникът е приел за обоснована тезата на ревизиращите органи, че във връзка с разходите, отчетени по фактурите за услуги, е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, след като е установено, че няма реално извършени доставки на услуги. Тъй като се касае за разходи, участващи във формиране на финансовия резултат, то те подлежат на данъчно регулиране по реда на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО.

При разглеждане на жалбата пред настоящия състав от страна на жалбоподателя са ангажирани нови доказателства – договори за наем на 4 бр. офис фургони от 18.10.2016 г. и от 1.9.2014 г. с [фирма] и приемо-предавателни протоколи към тях. Извлечение от сметка 302 и подсметка 304.

Прието е заключение по САТЕ, от което се установява, че не може да се даде категоричен отговор на поставения въпрос – дали стоките, предмет на процесните фактури, са били вложени в машините на дружеството, доколкото в самите фактури не се съдържат конкретни описания относно части и данни, както и кои части за коя точно машина са били предназначени.

Същото е констатирано и относно фактурите с предмет „поддръжка и ремонт на подемна механизация“. В друга част от фактурите – за „транспорт“ не е описано съответната услуга за кое ППС е била необходима, за какъв пробег – пълен/празен е ставало въпрос.

Технически неиздържано е за определен автомобил да бъдат подменяни свещи, филтри, ремъци и т.н., за кратък период от време – през месец, като напр., за периода от 31.8.2016 г. – 26.9.2017 г. са били получени 64 бр. гуми за товарни автомобили, без да е посочено конкретно за какви. При пет автокрана, дори при пълна подмяна, за период от една година, не би могло да има необходимост от три пъти подмяна. Неосновано е посочването на „реглаж съединител“, тъй като за съответните автомобили – тойота авенсис и опел комбо

технологично съединителят не се регулира. Технологично не е приемливо извършването на ремонтни дейности за част от МПС, като повтарящи се, за кратък период, по отношение на два от автокрановете.

Описана е подробно покупката на авточасти, но вещото лице не е могло да отговори на въпроса дали тези части, които по принцип са необходими за техническо обслужване на ППС, в действителност са били вложени в конкретни ППС. Същите изводи са направени и по отношение на консумативите, въпреки че отговарят да са били необходим резерв. Посочено е също така, че поддръжката на техниката е била необходима, като работата и изправността на такава тежка механизация се следи от технически контрол. Необходимо е техническо обслужване по предписание, при подготовка за технически преглед, както и при възникване на проблеми при експлоатация.

По делото е прието заключение по ССЕ, от което се установява какво е било счетоводното записване на процесните доставки. Дава се извод, че закупените стоки са били вложени при извършване на услуги със строителна механизация, като съдът не възприема този извод, доколкото той не е обоснован.

Предвид така изложеното, съдът намира следното:

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

В случая ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, че при издаване на РА са спазени материално-правните норми при издаването му.

Съгласно чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Осъществяването на фактическия състав на доставката подлежи на доказване.

Константно при тълкуването на чл. 167 от Директива 2006/112-както в практиката на Съда, така и в практиката на националните съдилища се приема, че наличието на действително осъществена /реална/ доставка е основна предпоставка за възникване на правото на приспадане. Това е прието и по делото "Б.", С-285/1. В т. 31 от него е посочено, че за да се установи, че на основание тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършването на облагаеми сделки. В процесния случай такива факти не се установяват.

Видно от установената и подробно изложена фактическа обстановка съдът намира, че не се установява нито кадрова, нито материална обезпеченост по отношение на доставчиците на жалбоподателя за осъществяване на спорните доставки. Не бе установена по категоричен начин и тезата му, че част от закупените стоки/консумативи са били конкретно вложени при извършване на неговата дейност. В този смисъл вещото лице по САСЕ говори само за хипотетична необходимост от поддръжане на консумативи, без обаче да е налице конкретно вложение, нито други косвени доказателства /като техническо предписание или други

документи/, водещи до извод за настъпила необходимост. Тези изводи, както и констатацията, че доставчиците не са имали необходимата кадрова и материална обезпеченост, следва да доведе до заключението, че не се доказва реалност на извършените доставки.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна в тази й част.

#### **По ЗКПО.**

Съдът намира, че оспореното решение следва да бъде оставено в сила и в тази му част. Правилни са изводите, че следва да бъде увеличен декларираният счетоводен финансов резултат /печалба и данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 40 726,67 лв., със сумата от 233462,00 лв., в резултат на което е установен данъчен финансов резултат /печалба/ от 274 188,67 лв.

До това заключение следва да се стигне поради извода, че част от процесните фактури, посочени по-горе, не документират реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Следователно, отчетените разходи не отговорят на изискванията на чл. 10 от ЗКПО за документална обосновааност, тъй като същите не отразяват реална/вярна стопанска операция и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2 от ЗКПО не следва да бъдат признати за данъчни цели. Отчетените разходи водят до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г. е увеличен и следва да бъде определен корпоративен данък в размер на 27 418,87 лв., в т.ч. за довносяне 23 346,20 лв., както и лихви за забава в размер на 3 437,35 лв.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата и в тази й част е неоснователна.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес /установени задължения в общ размер 136 330,44 лв./, което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 4893,30 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 1890/6.12.2018 г., в частта, с която е потвърден ревизионен акт №Р 222213180000217-091-001/12.9.2018 г., с която част е отказано приспадане на данъчен кредит за периоди м. януари и м. февруари 2016 г., от м. април 2016 г. до м. октомври 2017 г. в размер на 109 546,89 лв., както и е определен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане в размер на 23 346,20 лв. и лихви в размер на 3437,35 лв. за 2016 г.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП, сумата от 2469,87 лв. разноски.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

#### **СЪДИЯ:**