

РЕШЕНИЕ

№ 1714

гр. София, 10.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 11.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **10433** 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 ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22221018003528-091-001/20.05.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, в която е потвърден с решение № 1343/05.08.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на допълнително установените задължения за ДДС общо в размер на 169 412, 62 лв. и лихви за забава в размер на 39 659, 17 лв. и по ЗКПО общо в размер на 81 298, 13 лв. и лихви за забава в размер на 14 303, 49 лв. 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-22221018003258-020-001/19.06.2018 г., издадена от Б. Н. Н., 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 от 25.01.2016 г. до 31.05.2018 г. и по ЗКПО за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. Срокът за извършване на

ревизията е бил продължен със заповед № Р-22221018003528-020-002 от 31.12.2018 г. и със заповед № Р-22221018003528-020-003 от 30.01.2019 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 № Р-22221018003528-092-001/21.03.2019 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. Установено е, че основният предмет на дейност на дружеството са строително-монтажни дейности. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са били връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22221018003258-040-001 от 04.07.20018 г. и № Р-22221018003528-040-002/03.01.2019 г. На основание чл. 45 от ДОПК са били извършени насрещни проверки на доставчиците на дружеството за ревизираните периоди – [фирма], [фирма], „С. Б.“ ДЗЗД, [фирма]. Извършената проверка на [фирма] е била обективизирана в протокол за извършена насрещна проверка № П-22221218119833-141-001/19.11.2018 г., като на дружеството е било връчено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице № П-22221217168661-040-001/03.10.2017 г. При направената проверка в информационната система на Националната агенция за приходите е установено, че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактури, издадени на [фирма] - № 13/02.08.2016 г. с предмет на доставката услуга, 43/0301.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 10/2016, 60/07.11.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 11/2016, 115/13.04.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент 04/2016, 89/08.03.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент четвърта и всяка следваща фирма, 72/14.02.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент трета фирма, 52/12.01.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент трета фирма, 215/02.08.2017 г. с предмет на доставката комисионна съгласно анекс – 15% от 58 050, 35 лв., 25/14.09.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 09.2016, 7/14.07.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 07/2016 (като доказателство по спора е представен договор за счетоводни услуги № 2015-12-001 от 3 декември 2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предметът на договора е изграждане на счетоводна система, месечно извършване на счетоводни услуги – месечно записване на фактури по покупките, на фактури по продажбите, на банковите и касовите разплащания, администриране на заплати). Установено, е че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактури, издадени на [фирма] 8/15.05.2017 г. с предмет на доставката комисионна съгласно договор – 3% от 2 103 273, 76 лв. Като доказателство по спора е представен консултантски договор от 28 ноември 2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, като възложителят възлага, а консултантът приема да извършва консултантска дейност и да изготвя документи на възложителя при кандидатстване по обществени поръчки, кандидатстване за подизпълнител по проекти финансирани европейски средства и други процедури. Съгласно чл. 4 от договора консултантът се задължава да осъществява периодично контакт с

възложителя с цел обсъждане на предложените на пазара проекти и процедури, касаещи участието му в тях.

Съгласно чл. 5 за всеки договор на възложителя с трето лице, сключен чрез консултанта, в изпълнение на настоящия договор, възложителят дължи на консултанта възнаграждение в размер между 3 до 5%, определян индивидуално за всеки клиент и договор от цената на предлаганите услуги, като това изрично трябва да бъде регламентирано и описано в двустранни-приемо предавателни протоколи. Съгласно чл. 5, ал. 2 възложителят дължи описаното възнаграждение на консултанта само при избирането му за подизпълнител или изпълнител във връзка с процедури по Закона за обществените поръчки, обществени поръчки и европейски проекти. Представен е приемо-предавателен протокол № КД-2017-05-001/11.05.2017 г., съгласно който изпълнителят [фирма] предава на възложителя [фирма] документация, свързана с национална програма за енергийна ефективност на МЖС, проект „Обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.““ и одобрен бюджет в размер на 2 103 273, 76 лв. Установено е, че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактура, издадена на [фирма] - № 10/29.05.2017 г. с предмет на доставката комисионна по договор - 5% от 401 637, 83 лв. (към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол № КД-2017-05-002/25.05.2017 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител по консултантски договор, като изпълнителят предава на възложителя документация, свързана с обществена поръчка с предмет „Изпълнение на инженеринг на три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции, проект обособена позиция № 2), 80/01.12.2016 г. (анулирана), 127/30.01.2017 г. с предмет на доставката кредитно известие към фактура № 43 (отстъпка), 7/01.12.2017 г. с предмет на доставката кредитно известие към фактури № [ЕГН], [ЕГН], [ЕГН], [ЕГН] (отстъпка годишна), 14/31.07.2017 г. с предмет на доставката кредитно известие към фактура № [ЕГН] – корекция съгласно анекс 1/31.07.2017 г. към договор за консултантски услуги от 28.11.2016 г. - 92%, 242/29.09.2017 г. с предмет на доставката частична комисионна съгласно анекс – 20% от 58050, 35 лв., 254/16.10.2017 г. с предмет на доставката частична комисионна съгласно анекс – 65% от 58050, 35 лв., 331/15.02.2018 г. с предмет на доставката аванс за услуги – камара на строителите, № 16215.06.2016 г. с предмет на доставката публикуване на ГФО с такса.

Установено е, че посочените фактури са били включени в дневниците за покупки на [фирма], като е включена и още една фактура – 1/30.12.2016 г. с предмет на доставката подготовка на документи. Установено е също така, че [фирма] е включило кредитни известия в дневника си за продажби и справките декларации за съответните данъчни периоди, издадени на [фирма], а именно кредитно известие № 7/01.02.2017 г. с предмет годишна отстъпка към фактури № 60, 25, 43, 7, кредитно известие № 127/30.01.2017 г. с предмет отстъпка към фактура № 43, кредитно известие № 14/31.07.2017 г. с предмет корекция съгласно анекс 1/31.07.2017 г. към договор за консултантски услуги от 28.11.2016 г. – 92% към фактура № 8 (представен е анекс № 1 към консултантски договор от 28.11.2016 г., от 31 юли 2017 г., съгласно който страните – [фирма] и [фирма] се споразумяват консултантът да коригира фактурираните към момента комисионни на 92% в следния ред – 15% от стойността да се фактурира до три дни след подписване на този анекс, с падеж до 30 дни от датата на издаване на фактурата, 65% от стойността да се фактурира до 5 дни след

съставяне и приемане на първи акт за извършена работа по договорите сключени със съдействието на консултанта, с падеж 15 дни след постъпили средства по сметка на възложителя. Установено е, че в дружеството са назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. В обясненията си, представляващият дружеството е посочил, че на лицата, работещи по проектите са били платени частични хонорари. Представени са договори от 10.03.2016 г. за извършване на краткотрайни услуги, сключени с А. П. и А. П. за изготвяне и комплектоване на документи във връзка с кандидатстване на клиенти на [фирма] по обществени поръчки. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че фактурите, издадени от [фирма] са издадени без основание, доколкото не са представени доказателства за осъществяване на доставките. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 29 762, 76 лв.

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22002319000308-141-001/15.03.2019 г. На това дружество е било връчено искане за представяне на доказателства и писмени обяснения от задължено лице № П-22002319000308-040-001/03.01.2019 г. Установено е, че в дневниците за покупки на [фирма] са включени фактури, издадени от [фирма], като тези фактури са включени и в дневниците за продажби на [фирма] – фактури № 160/31.05.2017 г. с предмет на доставката подови настилки и доставка за обект (към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 31.05.2017 г. за материали – хетерогенна винилова настилка F., лепило Н. 1 бака 35 кг., заваръчен шнур 2 броя, холкерен профил 10 броя, завършващ профил, приложена е фактура № 288/23.02.2017 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] с предмет настилка по поръчка, приемо-предавателен протокол от 27.12.2016 г. между [фирма] и [фирма] за материали – хетерогенна винилова настилка F., лепило Н. 1 бака 35 кг., заваръчен шнур 2 броя, холкерен профил 10 броя, завършващ профил, 161/31.08.2017 г. с предмет на доставката аванс по договор, 163/05.12.2017 г. с предмет на доставката плащане по договор от 18.11.2016 г. за обект М. 2, [жилищен адрес] 165/12.12.2017 г. с предмет на доставката плащане по договор от 18.11.2016 г., 167/26.12.2017 г. с предмет на доставката плащане по договор от 18.11.2016 г. за обект М. 2, [жилищен адрес] 181/02.04.2018 г. с предмет на доставката инженерни услуги. Като доказателства в хода на ревизионното производство са събрани и договор от 29.03.2017 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за обект „обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.“ във връзка с националната програма за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради по обособени позиции № 3 – инженеринг, проектиране и строителство за сграда с административен адрес [населено място], жк. Х. Д. [жилищен адрес] на основание сключен договор между [фирма] и [фирма] от 29.03.2017 г.

Страните по договора се споразумяват [фирма] да предостави на [фирма] срещу заплащане услугите координация проект на обекта, организация на ресурсното обезпечаване и изпълнителския персонал, да отговаря за своевременното обезпечаване на обекта са материали и технологично оборудване чрез управителя си Г. К.. Представен е и приемо-предавателен протокол между двете търговски дружества, с които всички договорени дейности съгласно договора от 29 март 2017 г.

са качествено изпълнени и се приемат без забележки, както и фактура № 1-9/21.11.2017 г. с доставчик [фирма] и получател [фирма] с посочен предмет на доставката извършени услуги по координация на проект за обект сгради с административен адрес [населено място], жк. Х. Д. и приспаднат аванс, с данъчна основа в размер на 0.00 лв. и ДДС в размер на 0.00 лв. Представен е и договор от 18.11.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за обект „изпълнение на инженеринг за три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции за обособена позиция № 2 – изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], [жилищен адрес] във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на основание сключен договор № 15 между [фирма] и [община] от 18.11.2016 г. Страните по договора се споразумяват [фирма] да предостави на „А. Елит“ АООД услугите координация на проекта на обекта, организация на ресурсното обезпечаване и изпълнителския персонал, да отговаря за своевременното обезпечаване на обекта с материали и технологично оборудване чрез управителя си Г. К.. Представен е приемо-предавателен протокол от 02.04.2018 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, с който се приемат изпълнените инженери услуги – изготвяне и заверка на 10 броя акт образец 12, свързани с обществена поръчка с предмет „изпълнение на инженеринг за три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции за обособена позиция № 2 – изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], бл. 1. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че фактурите са издадени без основание, защото не са били осъществени доставки на стоки и услуги.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 35 933, 46 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на „С. Б.“ ДЗЗД, резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-2200231900309-141-001/15.03.2019 г. Установено е, че дружеството е създадено с договор от 26.05.2015 г. за съвместна дейност между [фирма] и [фирма], като двете страни обединяват усилията си с цел съвместно участване, кандидатстване за изпълнение на обществени поръчки по реда на Закона за обществените поръчки. Установено е, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 4/04.10.2016 г. с предмет на доставката плащане съгласно количествено-стойностна сметка обект детска градина 110 „Слънчева мечта“. Фактурата е била издадена на основание договор от 15 април 2016 г., сключен между [фирма] като възложител и ДЗЗД „С. Б.“ като изпълнител на строително-монтажни работи на обект „конструктивно укрепване, ремонт на фасади и и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда, [улица], количествена и стойностна сметка акт 19 от 04.10.2016 г. с възложител [фирма] и изпълнител ДЗЗД „С. Б.“ за изпълнени, приети и подлежащи на закриване видове СМР на обект конструктивно укрепване, ремонт на фасади и и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда, [улица]. Представена е и фактура № 1-2/10.10.2016 г., № 1-4/13.10.2016 г., № 1-7/18.10.2016 г., № 1-8/20.10.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с посочен предмет ОДЗ 110 „Слънчева мечта“. Представена е количествена и стойностна сметка акт 19 от 2.10.2016 г. с възложител

ДЗЗД „С. Б.“ и изпълнител [фирма] за изпълнени, приети и подлежащи на закриване видове СМР на обект „конструктивно укрепване, ремонт на фасади и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда [улица].

Представен е и договор от 01.06.2016 г., сключен между ДЗЗД „С. Б.“ като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР на обект обект конструктивно укрепване, ремонт на фасади и и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда, [улица]. Представен е и тристранен протокол от 05.12.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. В хода на ревизионното производство е установено, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 5/18.10.2016 г. с посочен предмет на доставката плащане за обект медицински център Долна Баня. Фактурата е издадена на основание сключен договор от 17.10.2016 г. между [фирма] като възложител и ДЗЗД „С. Б.“ като изпълнител на СМР – ремонт на медицински център [населено място]. Представена е количествена сметка приложение 1 за посочения обект, фактура № 1-49/24.10.2016 г. с посочен доставчик „мега строй проект 85“ Е., получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет първо плащане за обект медицински център Долна Баня, фактура № № 1-50/26.10.2016 г. с предмет второ плащане за обект медицински център Долна баня, фактура 1-51/31.10.2016 г. с предмет трето плащане за медицински обект Долна баня, фактура № 1053/31.10.2016 г. с предмет четвърто плащане за обект медицински център Долна баня. Представен е и договор от 18.10.2016 г., сключен между ДЗЗД „С. Б.“ като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР – ремонт на медицински център [населено място] баня, както и тристранен протокол от 07.11.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. Установено е, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 7/19.12.2016 г. с посочен предмет на доставката СМР обект СО – район „П.“. Фактурата е издадена на основание възлагателно писмо № 3/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ извършване на СМР за спешен ремонт на покрив на детска градина 177 „Лютиче“.

Представен е протокол акт 19 с възложител [фирма] и изпълнител ДЗЗД „С. Б.“ за изпълнени, приети и подлежащи на закриване СМР за обект изпълнение на спешен ремонт на покрив на сградата на детска градина № 177, фактура № 153/05.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. билд“ с посочен предмет на доставката аванс по договор, тристранен протокол от 19.12.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. В хода на ревизионното производство е установено, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 8/21.12.2016 г. с посочен предмет на доставката аванс по договор. Представено е възлагателно писмо № 5/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на енергоспестяващи мерки и съпътстващи СМР, както и други належащи ремонтни дейности, включително изграждане на мълниезащитна инсталация и ремонт на котелно помещение с премахване на старо

нефункциониращо нафтово стопанство в административна сграда на СО 0 Район „П.“. Представена е фактура № 154/21.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма], получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет аванс по договор, както и тристранен протокол от 21.12.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. Установено е, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 9/28.12.2016 г. с посочен предмет на доставката СМР съгласно количествено-стойностна сметка за 4 обекта. Представено е възлагателно писмо № 2/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „сити Б.“ изпълнение на СМР в НУ „Отец П.“ [населено място], акт 19, фактура № 155/28.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет плащане по протокол за установяване на извършени СМР, тристранен протокол от 28.12.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. Установено е, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 10/28.12.2016 г. с предмет на доставката СМР обект ОДЗ 91.

Представено е възлагателно писмо № 1/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на СМР за обект ремонт на басейн в сградата на детска градина № 91 Слънчев кът, акт 19, фактура № 156/28.12.2016 г. с доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет плащане по протокол за установяване на извършени СМР, тристранен протокол от 28.12.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. Установено е, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 11/30.12.2016 г. с предмет на доставката аванс по договор. Представен е договор от 08.12.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и ДЗЗД „С. Б.“ като изпълнител на СМР с предмет основен ремонт и възстановяване на кабинет до топлата връзка на 143 ОУ „Г. Б.“, [населено място]. Представена е фактура № 157/30.12.2016 г. с доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет аванс по договор, тристранен протокол за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. Установено е, че ДЗЗД „С. Б.“ е издал на [фирма] фактура № 12/30.12.2016 г. с предмет на доставката СМР по договор. Представено е възлагателно писмо № 4/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на СМР на обект прилагане на мерки за енергийна ефективност в сградата на НУ „Св. Св. К. и М.“, сграда 2, [населено място], акт 19, фактура № 158/30.12.2016 г. с доставчик [фирма], получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет плащане по протокол за установяване на извършени СМР, тристранен протокол от 30.12.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], ДЗЗД „С. Б.“ и [фирма]. Органите по приходите са установили, че [фирма] не притежава кадрова обезпеченост за извършване на СМР, при извършена проверка в информационната система на Националната агенция за приходите е установено, че дружеството има назначени лица по трудови правоотношения на длъжност бармани, сервитьори, хигиенисти. [фирма] и [фирма] нямат назначени лица по трудови

правоотношения. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 86 368, 26 лв. по фактурите, издадени от ДЗЗД „С. Б.“.

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22002319000310-141-001/14.03.2019 г. На дружеството е било връчен искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № П-22002319000310-040-001/001.2019 г. Установено е, че „С. Строй БГ“ е издало на [фирма] фактура № 90/31.08.2016 г. с предмет на доставката междинно плащане по договор за обект [населено място], лекоатлетическа писта. Представен е договор от 23.06.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР, свързани с обект лекоатлетическа писта [населено място], акт 19 от 30.08.2016 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за изпълнени, приети и подлежащи на закриване видове СМР на посочения обект – сваляне на едропръскана външна мазилка, очукване на компрометирана гладка вароциментова мазилка, фасадно скеле – монтаж и демонтаж, вароциментова мазилка по нова зидария от вътрешна страна и частично от външна, изкърпване на външна мазилка по стени и бордове, полагане на пенополистирол, топлоизолация по фасади, стъклофибърна мрежа, крепежни елементи. Представен е договор от 23.06.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР свързани с обект лекоатлетическа писта [населено място], фактура № 1-18/31.08.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] с предмет на доставката плащане по договор за лекоатлетическа писта [населено място]. Представен е акт 19 от 31.08.2016 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за изпълнени, приети и подлежащи на закриване СМР на обект лекоатлетическа писта [населено място] – фасадно скеле монтаж и демонтаж, зазиждане на отвори прозорци по фасадата с тухлена зидария, вароциментова замазка по нова зидария от вътрешна страна и частично външна, изкърпване външна мазилка по стени и бордове, топлоизолация по фасадни стени, протокол № 2016-002/31.08.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма] като първа страна, [фирма] като втора страна и [фирма] като трета страна. Установено е, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 89/30.08.2016 г. с посочен предмет на доставката междинно плащане по договор за обект [населено място] – училище „П. Х.“.

Представен е договор от 27.06.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР, свързани с посочения обект. Представени са фактура № 1-17/30.08.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] с предмет на доставката плащане по договор за обект в [населено място], училище „П. Х.“, протокол № 2016-001/30.08.2016 г. за прихващане на вземанията и задълженията между [фирма], като първа страна, [фирма] втора страна и [фирма] като трета страна, като съгласно този

протокол [фирма] дължи на [фирма] по фактура № 89/30.08.2016 г. сума в размер на 34 620 лв., [фирма] има задължение към [фирма] по фактура № 1-17/30.08.2016 г. сума в размер на 34 510, 16 лв., като [фирма] дава съгласието си задължението към [фирма] да бъде платено от [фирма]. Представена е и стокова разписка № 1/04.05.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] на стоки – ръкавици, тръби, гарнитурни на водомер. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че [фирма] не притежава кадрова обезпеченост за извършване на СМР и няма доказателства за наличие на складови помещения за съхранение на стоките. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 229, 15 лв. по фактури, издадени от [фирма].

В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното лице ползвало данъчен кредит за гориво и резервни части за моторни превозни средства по фактури, издадени от [фирма] (фактури от 25.10.2016 г., 08.11.2016 г., 22.11.2016 г., 03.01.2017 г., 01.05.2017 г., 24.03.2017 г., 09.01.2017 г., 20.04.2017 г., 28.02.2017 г., 07.02.2017 г., 03.03.2017 г., 18.04.2017 г., 18.06.2017 г., 16.06.2017 г., 14.01.2017 г., 30.05.2017 г., 20.06.2017 г., 17.07.2017 г., 13.09.2017 г., 28.01.2017 г., 11.02.2017 г., 27.05.2017 г., 30.06.2017 г., 13.07.2017 г., 13.07.2017 г., 19.07.2017 г., 13.07.2017 г., 03.08.2017 г., 15.08.2017 г., 18.08.2017 г., 05.04.2017 г., 12.06.2017 г., 10.07.2017 г., 04.01.2017 г., 09.01.2017 г., 23.01.2017 г., 21.02.2017 г., 19.05.2017 г., 09.06.2017 г., 24.07.2017 г., 30.07.2017 г., 04.09.2017 г., 20.09.2017 г., 05.01.2017 г., 11.01.2017 г., 16.01.2017 г., 01.02.2017 г., 24.02.2017 г., 14.03.2017 г., 28.07.2017 г., 11.08.2017 г., 25.09.2017 г., 27.10.2017 г., 10.09.2017 г., 25.10.2017 г., 30.10.2017 г., 23.11.2017 г., 12.10.2017 г., 18.10.2017 г., 14.11.2017 г., 15.08.2017 г., 18.08.2017 г., 25.09.2017 г., 16.11.2017 г., 12.06.2017 г., 24.07.2017 г., 24.02.2017 г., 06.12.2017 г., 15.02.2018 г., 24.03.2018 г., 21.12.2017 г., 19.01.2018 г., 07.03.2018 г., 26.01.2018 г., 21.03.2018 г., 20.02.2018 г., 20.03.2018 г., 24.02.2018 г., 04.01.2018 г., 09.01.2018 г., 04.02.2018 г., 07.02.2018 г., 28.02.2018 г., 03.04.2018 г., 08.01.2018 г., 12.01.2018 г., 16.01.2018 г., 22.01.2018 г., 31.01.2018 г., 17.03.2018 г., 12.03.2018 г., всичките с посочен предмет на доставката гориво), [фирма] (фактури от 20.04.2016 г., 28.08.2016 г., 18.10.2016 г., 16.05.2017 г., 31.08.2017 г., 04.06.2017 г., 15.06.2017 г., 01.04.2017 г., 13.05.2017 г., 02.06.2017 г., 23.06.2017 г., 28.08.2017 г., 07.09.2017 г., 06.10.2017 г., 20.11.2017 г., 01.04.2017 г., 04.02.2018 г., 13.02.2018 г., всичките с посочен предмет на доставката гориво), [фирма] (фактури от 27.04.2016 г. с предмет на доставката ремонт на бус, от 28.04.2016 г. с предмет на доставката авточасти, 28.06.2016 г. с предмет на доставката услуга, 25.07.2016 г. с предмет на доставката ремонт, 26.09.2016 г. с предмет на доставката материали, 20.09.2016 г. с предмет на доставката ремонт, 24.06.2017 г., 11.11.2017 г., 25.01.2018 г., 19.01.2018 г., 13.02.2018 г., 06.02.2018 г. всичките с предмет на доставката услуга), [фирма]

(фактури от 25.05.2017 г. с предмет на доставката материали, 25.05.2017 г. с предмет на доставката услуга, 01.11.2017 г. с предмет на доставката части, 06.03.2018 г. с предмет на доставката услуга, 17.01.2018 г. с предмет на доставката гуми, 06.03.2018 г. с предмет на доставката резервни части, [фирма] (фактури от 29.07.2016 г. с предмет на доставката материали, 10.08.2017 г. с предмет на доставката материали),

„В.“ ДЗЗД (фактури от 08.04.2016 г., 29.04.2017 г., 31.08.2017 г., 31.07.2017 г., 01.09.2017 г., 02.09.2017 г., всичките с посочен предмет на доставката гориво), [фирма] (фактури от 26.04.2017 г., 28.04.2017 г. с предмет на доставката газ), [фирма] (фактура от 06.04.2016 г. с предмет на доставката газ) и [фирма] (фактури от 01.05.2017 г., 02.05.2017 г., 31.10.2017 г. с предмет на доставката газ, 29.10.2017 г. и 30.10.2017 г. с предмет на доставката материали). Начисленият ДДС по фактурите е в размер на 6118, 99 лв. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че [фирма] не притежава моторни превозни средства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС са отказали правото на приспадане на данъчен кредит. В хода на ревизионното производство органите по приходите са установили кредитни известия, които са били включени със закъснение в дневниците за покупки на ревизираното лице (№ 56/28.02.2018 г., 36/15.12.2017 г., 37/15.12.2017 г., 38/12.21.2017 г., 40/20.12.2017 г., 41/31.12.2017 г., 36/31.10.2017 г., 37/31.10.2017 г.), като за периодите на закъснение на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за периодите на закъснение.

Във връзка с облагането по реда на ЗКПО е установено, че за 2016 г. от дружеството е подадена годишна данъчна декларация за 2016 г. с деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат печалба в размер на 21 706, 92 лв., деклариран корпоративен данък в размер на 2170, 69 лв., внесени авансови вноски в размер на 110, 09 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 2038, 89 лв. Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 3 от ЗКПО е преобразуван счетоводния финансов резултат с разходите, отразени от дружеството общо в размер на 486 293, 21 лв. по фактурите за получени услуги от „С. Б.“ ДЗЗД, [фирма] и [фирма], като след извършените корекции е установено задължение за корпоративен данък в размер на 50 778, 30 лв. Установено е, че за 2017 г. дружеството е подало годишна данъчна декларация с деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат печалба в размер на 46 493, 15 лв., деклариран корпоративен данък в размер на 4649, 32 лв., внесени авансови вноски в размер на 750 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 3899, 32 лв. Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 3 от ЗКПО е преобразуван счетоводния финансов резултат в посока увеличение с разходите, отразени от дружеството общо в размер на 326 688, 17 лв. по фактури за получени услуги от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], като след извършените корекции е установено

задължение за корпоративен данък в размер на 37 318, 13 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение № 1343/05.08.2019 г., с което е отменил ревизионния акт в частта му, с която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 400 лв. по фактура № 160/31.05.2017 г., издадена от [фирма]. Решаващият административен орган е установил, че за 2016 г. органите по приходите на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО са извършили увеличение със сума в размер на 486 293, 21 лв. по фактури, издадени от „С. Б.“ ДЗЗД, [фирма] и [фирма], като резултатът на дружеството е бил увеличен включително и със стойността на фактури № 5/18.10.2016 г., 8/21.12.2016 г. и 11/30.1.2016 г.

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 по фактури, издадени от [фирма], [фирма], „С. Б.“ ДЗЗД, [фирма]. В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, идентични с тези, съдържащи се в подадената жалба по административен ред.

Съдът, при съобразяване на представените по делото доказателства прави извода за законосъобразност на ревизионния акт.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактури, издадени на [фирма] - № 13/02.08.2016 г. с предмет на доставката услуга, 43/0301.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 10/2016, 60/07.11.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 11/2016, 115/13.04.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент 04/2016, 89/08.03.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент четвърта и всяка следваща фирма, 72/14.02.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент трета фирма, 52/12.01.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент трета фирма, 25/14.09.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 09.2016, 7/14.07.2016 г. с предмет на доставката счетоводен абонамент м. 07/2016. Като доказателство по спора е представен договор за счетоводни услуги № 2015-12-001 от 3 декември 2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предметът на договора е изграждане на счетоводна система, месечно извършване на счетоводни услуги – месечно записване на фактури по покупките, на фактури по продажбите, на банковите и касовите разплащания, администриране на заплати), 215/02.08.2017 г. с предмет

на доставката комисионна съгласно анекс – 15% от 58 050, 35 лв. Установено, е че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактури, издадени на [фирма] 8/15.05.2017 г. с предмет на доставката комисионна съгласно договор – 3% от 2 103 273, 76 лв. Като доказателство по спора е представен консултантски договор от 28 ноември 2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, като възложителят възлага, а консултантът приема да извършва консултантска дейност и да изготвя документи на възложителя при кандидатстване по обществени поръчки, кандидатстване за подизпълнител по проекти финансирани европейски средства и други процедури. Съгласно чл. 4 от договора консултантът се задължава да осъществява периодично контакт с възложителя с цел обсъждане на предложените на пазара проекти и процедури, касаещи участието му в тях. Съгласно чл. 5 за всеки договор на възложителя с трето лице, сключен чрез консултанта, в изпълнение на настоящия договор, възложителят дължи на консултанта възнаграждение в размер между 3 до 5%, определян индивидуално за всеки клиент и договор от цената на предлаганите услуги, като това изрично трябва да бъде регламентирано и описано в двустранни-приемо предавателни протоколи. Съгласно чл. 5, ал. 2 възложителят дължи описаното възнаграждение на консултанта само при избирането му за подизпълнител или изпълнител във връзка с процедури по Закона за обществените поръчки, обществени поръчки и европейски проекти. Представен е приемо-предавателен протокол № Кд-2017-05-001/11.05.2017 г., съгласно който изпълнителят [фирма] предава на възложителя [фирма] документация, свързана с национална програма за енергийна ефективност на МЖС, проект „Обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.““ и одобрен бюджет в размер на 2 103 273, 76 лв. Установено е, че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактура, издадена на [фирма] - № 10/29.05.2017 г. с предмет на доставката комисионна по договор - 5% от 401 637, 83 лв. (към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол № КД-2017-05-002/25.05.2017 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител по консултантски договор, като изпълнителят предава на възложителя документация, свързана с обществена поръчка с предмет „Изпълнение на инженеринг на три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции, проект обособена позиция № 2), 80/01.12.2016 г. (анулирана), 127/30.01.2017 г. с предмет на доставката кредитно известие към фактура № 43 (отстъпка), 7/01.12.2017 г. с предмет на доставката кредитно известие към фактури № [ЕГН], [ЕГН], [ЕГН], [ЕГН] (отстъпка годишна), 14/31.07.2017 г. с предмет на доставката кредитно известие към фактура № [ЕГН] – корекция съгласно анекс 1/31.07.2017 г. към договор за консултантски услуги от 28.11.2016 г. - 92%, 242/29.09.2017 г. с предмет на доставката частична комисионна съгласно анекс – 20% от 58050, 35 лв., 254/16.10.2017 г. с предмет на доставката частична комисионна съгласно

анекс – 65% от 58050, 35 лв., 331/15.02.2018 г. с предмет на доставката аванс за услуги – камара на строителите, № 162/15.06.2016 г. с предмет на доставката публикуване на ГФО с такса.

Установява се, че посочените фактури са били включени в дневниците за покупки на [фирма], като е включена и още една фактура – 1/30.12.2016 г. с предмет на доставката подготовка на документи. Установено е също така, че [фирма] е включило кредитни известия в дневника си за продажби и справките декларации за съответните данъчни периоди, издадени на [фирма], а именно кредитно известие № 7/01.02.2017 г. с предмет годишна отстъпка към фактури № 60, 25, 43, 7, кредитно известие № 127/30.01.2017 г. с предмет отстъпка към фактура № 43, кредитно известие № 14/31.07.2017 г. с предмет корекция съгласно анекс 1/31.07.2017 г. към договор за консултантски услуги от 28.11.2016 г. – 92% към фактура № 8 (представен е анекс № 1 към консултантски договор от 28.11.2016 г., от 31 юли 2017 г., съгласно който страните – [фирма] и [фирма] се споразумяват консултантът да коригира фактурираните към момента комисионни на 92% в следния ред – 15% от стойността да се фактурира до три дни след подписване на този анекс, с падеж до 30 дни от датата на издаване на фактурата, 65% от стойността да се фактурира до 5 дни след съставяне и приемане на първи акт за извършена работа по договорите сключени със съдействието на консултанта, с падеж 15 дни след постъпили средства по сметка на възложителя. Представени са договори от 10.03.2016 г. за извършване на краткотрайни услуги, сключени с А. П. и А. П. за изготвяне и комплектоване на документи във връзка с кандидатстване на клиенти на [фирма] по обществени поръчки. Изводите на тази съдебна инстанция ще бъдат направени по отношение на фактурите, които документират извършването на счетоводни услуги, от една страна, и по отношение на фактурите, които документират извършването на другите услуги. Както и се посочи в частта по установяване на фактите, по отношение на фактурите, които документират извършването на счетоводни услуги са представени само процесните фактури и договор за счетоводни услуги № 2015-12-001 от 3 декември 2015 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител. Предметът на договора е изграждане на счетоводна система, месечно извършване на счетоводни услуги – месечно записване на фактури по покупките, на фактури по продажбите, на банковите и касовите разплащания, администриране на заплати).

От посочените доказателства не се установява и реалното извършване на услугата, посочена в процесните фактури. 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. 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, регистрацията в инспекцията по труда, наличието на изготвени трудови досиета, изготвени справки за стаж и осигурителни доходи. От събраните по делото доказателства несъмнено не се установява обстоятелството доставчикът да е разполагал с кадрова обезпеченост за извършване на възложените му счетоводни услуги. Доколкото посочените услуги предполагат дейност, приключваща със съставянето на определени документи, доказателство за извършването на тези услуги несъмнено би представлявало представянето на тези документи както в хода на ревизионното производство, така и в производството пред тази съдебна инстанция. Подобни доказателства не бяха представени пред тази съдебна инстанция. Не са представени и приемо-предавателни протоколи, които при съобразяване на останалите представени доказателства биха могли да обосноват евентуален извод за реалност на доставките по процесните фактури. При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт в тази му част.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактура, издадена на [фирма] 8/15.05.2017 г. с предмет на доставката комисионна съгласно договор – 3% от 2 103 273, 76 лв. Като доказателство по спора е представен консултантски договор от 28 ноември 2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, като възложителят възлага, а консултантът приема да извършва консултантска дейност и да изготвя документи на възложителя при кандидатстване по обществени поръчки, кандидатстване за подизпълнител по проекти финансирани европейски средства и други процедури. Съгласно чл. 4 от договора консултантът се задължава да осъществява периодично контакт с възложителя с цел обсъждане на предложените на пазара проекти и процедури, касаещи участието му в тях. Съгласно чл. 5 за всеки договор на възложителя с трето лице, сключен чрез консултанта, в изпълнение на настоящия договор, възложителят дължи на консултанта възнаграждение в размер между 3 до 5%, определян индивидуално за всеки клиент и договор от цената на предлаганите услуги, като това изрично трябва да бъде регламентирано и описано в двустранни-приемо предавателни протоколи. Съгласно чл. 5, ал. 2 възложителят дължи описаното възнаграждение на консултанта само при избирането му за подизпълнител или изпълнител във връзка с процедури по Закона за обществените поръчки, обществени поръчки и европейски проекти. Представен е приемо-предавателен протокол № Кд-2017-05-001/11.05.2017 г., съгласно който изпълнителят [фирма] предава на възложителя [фирма] документация, свързана с национална програма за енергийна ефективност на МЖС, проект „Обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.“ и одобрен бюджет в размер на 2 103 273, 76 лв. Действително, като доказателство по

спора е представена документация за участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка за избор на изпълнител за извършване на строително-монтажни дейности по Националната програма за енергийна ефективност на многофамилните жилищни сгради на територията на Столичната община.

Като доказателство по спора е представен и сключен договор по Закона за обществените поръчки за Националната програма за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община – район „П.“, сключен между Столичната община в качеството на възложител и [фирма] в качеството на изпълнител. Договорът е бил сключен на 22 май 2017 г., като е в изпълнение на решение за класиране № РПД17-РД93-1/09.03.2017 г., влязло в сила на 07.04.2017 г. в процедура публично състезание за възлагане на обществена поръчка по реда на Закона за обществените поръчки с предмет „Обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.“. Тази съдебна инстанция съобразява обстоятелството, че всъщност датата на сключване на договора е на 22 май 2017 г., като дружеството е било избрано за изпълнител по обществената поръчка на 9 март 2017 г., а приемо-предавателният протокол № КД-2017-05-001/11.05.2017 г., съгласно който изпълнителят [фирма] предава на възложителя [фирма] документация, свързана с национална програма за енергийна ефективност на МЖС, проект „Обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.“ и одобрен бюджет в размер на 2 103 273, 76 лв., е от 11 май 2017 г. При съобразяване на обстоятелството, че посоченият приемо-предавателен протокол от 11 май 2017 г. е издаден във връзка със сключения консултантски договор между двете търговски дружества от 28.11.2016 г., чийто предмет на дейност е изготвяне на документи на [фирма] при кандидатстване по обществени поръчки, е несъмнено обстоятелството (което се установява и от съдържанието на приемо-предавателния протокол), че със същия се предава документация за участие в посочената обществена поръчка. Това обуславя извода, че действително услугата по изготвяне на документацията е била извършена, но тя не е била извършена от дружеството, посочено като доставчик, а именно от [фирма], доколкото [фирма] е било обявено за изпълнител на обществената поръчка на дата, която е един месец по-рано от датата на предаване на изготвената документация за участие в обществената поръчка.

Така направените изводи не се отричат и от представения като доказателство по спора списък на услугите включени в стойността на комисионния договор, свързани с договор № РПД17-ДГ55-7/22.05.2017 г. с предмет обновяване на енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.“, който списък на услугите е подписан от управителите на двете търговски дружества. В списъка са посочени 24 услуги, като същите включват проследяване на Националната програма, изготвяне на

анализ съгласно критериите за подбор и участие в процедури по Закона за обществените поръчки, изготвяне на анализ за всяка строителна позиция за необходими материали, кадри и механизация, проучване на пазара относно доставчиците на необходимите материали, изготвяне на писма-кореспонденция, подготовка на тръжна документация, наблюдение и присъствие в процедурата публично състезание, проучване на застрахователни компании и подбор на такава за сключване на застраховка относно гаранция за изпълнение на договора, водене на преговори, кореспонденция и съдействие с У. Б. за отпускане на кредит за оборотни средства, съставяне на необходими протоколи и линейни графици, присъствие на всички комисии за приемане на работа, изготвяне на вътрешни актове за приемане на извършени дейности, проследяване на платени гаранционни суми и изготвяне на искане за възстановяването им, изготвяне на доклади и анализи. Както в хода на ревизионното производство, така и при административното обжалване на ревизионния акт, така и в производството пред тази съдебна инстанция не са представени доказателства за извършването на която и да е от посочените дейности от страна на [фирма]. Действително, като доказателства по спора са представени изготвено ценово предложение за участие на [фирма] в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет (проектиране и строителство) за сграда в [населено място], предложение за изпълнение на поръчката, линеен календарен график, въпросник-предложение за сключване на застраховка „Професионална отговорност на участниците в проектирането и строителството по отношение на конкретен строителен обект, застрахователни полици. Не са представени доказателства, обаче, от които може да се направи обосноваван извод, че посочените дейности са били извършени от [фирма].

Тази съдебна инстанция обосновава и извода, че както изготвянето на ценово предложение за участие на [фирма] в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет (проектиране и строителство) за сграда в [населено място], изготвянето на предложение за изпълнение на поръчката, изготвянето на линеен календарен график, изготвянето на въпросник-предложение за сключване на застраховка „Професионална отговорност на участниците в проектирането и строителството по отношение на конкретен строителен обект, застрахователни полици предполага необходимата кадрова обезпеченост, наличието на квалифицирани служители на [фирма], за което обстоятелство, обаче доказателства не са представени.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е включило в дневника си за продажби фактура, издадена на [фирма] - № 10/29.05.2017 г. с предмет на доставката комисионна по договор - 5% от 401 637, 83 лв. (към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол № КД-2017-05-002/25.05.2017 г. между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] като изпълнител по консултантски договор, като изпълнителят предава на възложителя документация, свързана с обществена поръчка с предмет „Изпълнение на инженеринг на три обекта във връзка с реализацията на

НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции, проект обособена позиция № 2), 242/29.09.2017 г. с предмет на доставката частична комисионна съгласно анекс – 20% от 58050, 35 лв., 254/16.10.2017 г. с предмет на доставката частична комисионна съгласно анекс – 65% от 58050, 35 лв., 331/15.02.2018 г. с предмет на доставката аванс за услуги – камара на строителите. Установява се, че посочените фактури са били включени в дневниците за покупки на [фирма], като е включена и още една фактура – 1/30.12.2016 г. с предмет на доставката подготовка на документи. Като доказателство по спора е представен консултантски договор от 28 ноември 2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, като възложителят възлага, а консултантът приема да извършва консултантска дейност и да изготвя документи на възложителя при кандидатстване по обществени поръчки, кандидатстване за подизпълнител по проекти финансирани европейски средства и други процедури. Съгласно чл. 4 от договора консултантът се задължава да осъществява периодично контакт с възложителя с цел обсъждане на предложените на пазара проекти и процедури, касаещи участието му в тях. Съгласно чл. 5 за всеки договор на възложителя с трето лице, сключен чрез консултанта, в изпълнение на настоящия договор, възложителят дължи на консултанта възнаграждение в размер между 3 до 5%, определян индивидуално за всеки клиент и договор от цената на предлаганите услуги, като това изрично трябва да бъде регламентирано и описано в двустранни-приемо предавателни протоколи. Съгласно чл. 5, ал. 2 възложителят дължи описаното възнаграждение на консултанта само при избирането му за подизпълнител или изпълнител във връзка с процедури по Закона за обществените поръчки, обществени поръчки и европейски проекти. Представен е приемо-предавателен протокол № Кд-2017-05-002/25.05.2017 г., съгласно който изпълнителят [фирма] предава на възложителя [фирма] документация, свързана с обществена поръчка с предмет „Изпълнение на инженеринг на три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции, проект обособена позиция № 2 „Изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], бл. 1 във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС и одобрен бюджет общо в размер на 401 637, 83 лв. Съгласно приемо-предавателния протокол възложителят [фирма] приема без забележка документацията и услугата от изпълнителя. Като доказателство по спора е представен и сключен договор по Закона за обществените поръчки (договор за инженеринг) № 15/18.11.2016 г., сключен в изпълнение на решение № РД-15-314/02.11.2016 г. на кмета на [община] за определяне на изпълнител в процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет „изпълнение на инженеринг за три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции“ за обособена позиция № 2 „изпълнение на инженеринг на жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], [жилищен адрес] във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС“.

Тази съдебна инстанция съобразява обстоятелството, че всъщност датата на сключване на договора е на 18 ноември 2016 г., като дружеството е било избрано за изпълнител по обществената поръчка на 2 ноември 2016 г., а приемо-предавателният протокол № КД-2017-05-002/22.05.2017 г., съгласно който изпълнителят [фирма] предава на възложителя [фирма] документация, свързана с обществена поръчка с предмет „Изпълнение на инженеринг на три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции, проект обособена позиция № 2 „Изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], бл. 1 във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС и одобрен бюджет общо в размер на 401 637, 83 лв., е от 22 май 2017 г. При съобразяване на обстоятелството, че посоченият приемо предавателен протокол от 22 май 2017 г. е издаден във връзка със сключения консултантски договор между двете търговски дружества от 28.11.2016 г., чийто предмет на дейност е изготвяне на документи на [фирма] при кандидатстване по обществени поръчки, е несъмнено обстоятелството (което се установява и от съдържанието на приемо-предавателния протокол), че със същия се предава документация за участие в посочената обществена поръчка.

Това обуславя извода, че действително услугата по изготвяне на документацията е била извършена, но тя не е била извършена от дружеството, посочено като доставчик, а именно от [фирма], доколкото [фирма] е било обявено за изпълнител на обществената поръчка на дата, която е е повече от 6 месеца по-рано от датата на предаване на изготвената документация за участие в обществената поръчка, доколкото и участието в обществената поръчка несъмнено предполага подготвяне на документация за това, преди сключването на договора за обществена поръчка. Така направените изводи не се отричат и от представения като доказателство по спора списък на услугите включени в стойността на комисионния договор, свързани с договор за инженеринг № 15/18.11.2016 г. с предмет „Изпълнение на инженеринг за три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции“ за обособена позиция № 2 „Изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [община], [улица], бл. 1. В списъка са посочени 20 услуги, като същите включват проследяване на Националната програма, изготвяне на анализ съгласно критериите за подбор и участие в процедури по Закона за обществените поръчки, изготвяне на анализ за всяка строителна позиция за необходими материали, кадри и механизация, проучване на пазара относно доставчиците на необходимите материали, изготвяне на писма-кореспонденция, подготовка на тръжна документация, наблюдение и присъствие в процедурата публично състезание, проучване на застрахователни компании и подбор на такава за сключване на застраховка относно гаранция за изпълнение на договора, водене на преговори, кореспонденция и съдействие с У. Б. за отпускане на кредит за оборотни средства, съставяне на необходими протоколи и линейни графици, присъствие на всички комисии за приемане на

работа, изготвяне на вътрешни актове за приемане на извършени дейности, проследяване на платени гаранционни суми и изготвяне на искане за възстановяването им, изготвяне на доклади и анализи. Както в хода на ревизионното производство, така и при административното обжалване на ревизионния акт, така и в производството пред тази съдебна инстанция не са представени доказателства за извършването на която и да е от посочените дейности от страна на [фирма].

Действително, като доказателства по спора са представени такива, от които може да се направи евентуален извод за реалното изпълнение на дейностите по договора за инженеринг от 18.11.2016 г., но от тези доказателства не може да се направи обоснован извод, че посочените дейности са били извършени именно от [фирма], а не от друго лице. Тази съдебна инстанция обосновава и извода, че както изготвянето на ценово предложение за участие на [фирма] в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с посочения предмет предполага необходимата кадрова обезпеченост, наличието на квалифицирани служители на [фирма], за което обстоятелство, обаче доказателства не са представени. Предметът на спора не е свързан с обстоятелството на изпълнение на посочения договор (дали действително е налице изпълнение на същия или не), предметът на спора се определя от обстоятелството дали може да се приеме, че именно [фирма] е изпълнител на доставката по процесните фактури. Доказателства в тази насока не са представени и в хода на това съдебно производство. Представените в хода на съдебното производство доказателства (списък на услугите, включени в стойността на комисионния договор, констативен акт за установяване на годността за приемане на строежа от 22.01.2018 г., акт за установяване на всички видове СМР, подлежащи на закриване от 25.08.2017 г., от 14.09.2017 г., от 13.09.2017 г., от 26.09.2017 г., от 03.10.2017 г., количествено-стойностна сметка, протокол за приемане на действително извършени СМР от 14.11.2017 г., протокол № 2 за приемане на действително извършени СМР от 12.10.2017 г., протокол № 1 за приемане на действително извършени СМР от 12.10.2017 г., констативен акт за установяване годността да приемане на строежа, протокол № 2 за приемане на действително извършени СМР от 14.11.2017 г.) са доказателства за изпълнение на сключения договор за инженеринг, но не представляват доказателства, от които може да се направи извод, че [фирма] е извършила доставката по процесните фактури. Изводите си тази съдебна инстанция съобразява с това, че 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. 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 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 C-514/2014 г., представено на 18 февруари 2016 г.). Така направените изводи по отношение на процесните фактури 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. Дори, обаче и при несъобразяването на това обстоятелство, от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките по процесните фактури. Дори евентуално да може да бъде направен извода, че са налице формалните

предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, то не се установява наличието на материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка се прави и извода, че 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.

Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки на услуги от жалбоподателя именно от посоченото търговско дружество, а от събраните по делото доказателства несъмнено се установява обстоятелството, че това не е така. Както и се посочи по-горе в мотивите на това решение, 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. Вярно е също така обстоятелството, че мястото на изпълнение на услугата може да се уговори в различни документи, различни от договора, но в процесния случай подобни документи не са представени.

Обстоятелствата по отношение на това, къде са били извършени посочените услуги са важни относно определянето на това дали е налице реалност на доставката и са съществени също така при проверката от страна на органите по приходите дали доставките на процесните услуги са били действително извършени. При съобразяване на така направените изводи следва да се приеме, че ревизионният акт е законосъобразен в тази му част. Правилно, в съответствие със събраните по делото доказателства органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] по фактурите, издадени от [фирма].

Законосъобразни са изводите на органите по приходите и по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] (изводите на тази съдебна инстанция ще бъдат съобразени с обстоятелството, че с решение № 1343/05.08.2019 г. решаващият административен орган е отменил ревизионния акт в частта му, с която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 0160/31.05.2017 г.). От събраните по делото доказателства се установява, че в дневниците за покупки на [фирма] са включени фактури, издадени от [фирма], като тези фактури са включени и в дневниците за продажби на [фирма] – фактури № 161/31.08.2017 г. с предмет на доставката аванс по договор, 163/05.12.2017 г. с предмет на доставката плащане по договор от 18.11.2016 г. за обект М. 2, [жилищен адрес] 165/12.12.2017 г. с предмет на доставката плащане по договор от 18.11.2016 г., 167/26.12.2017 г. с предмет на доставката плащане по договор от 18.11.2016 г. за обект М. 2, [жилищен адрес] 181/02.04.2018 г. с предмет на доставката инженерни услуги. От събраните по делото доказателства се установява, че процесните фактури са издадени на основание договор от 29.03.2017 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за обект „обновяване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради на територията на Столичната община, район „П.“ във връзка с националната програма за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради по обособени позиции № 3 – инженеринг, проектиране и строителство за сграда с административен адрес [населено място], жк. Х. Д. [жилищен адрес] на основание сключен договор между [фирма] и [фирма] от 29.03.2017 г. Страните по договора се споразумяват [фирма] да предостави на [фирма] срещу заплащане услугите координация проект на обекта, организация на ресурсното обезпечаване и изпълнителския персонал, да отговаря за своевременното обезпечаване на обекта са материали и технологично оборудване чрез управителя си Г. К.. Представен е и приемо-предавателен протокол между двете търговски дружества, с който всички договорени дейности съгласно договора от 29 март 2017 г. са

качествено изпълнени и се приемат без забележки, както и фактура № 1-9/21.11.2017 г. с доставчик [фирма] и получател [фирма] с посочен предмет на доставката извършени услуги по координация на проект за обект сгради с административен адрес [населено място], жк. Х. Д. и приспадна аванс, с данъчна основа в размер на 0.00 лв. и ДДС в размер на 0.00 лв.

Процесните фактури са издадени и на основание договор от 18.11.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за обект „изпълнение на инженеринг за три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции за обособена позиция № 2 – изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], [жилищен адрес] във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на основание сключен договор № 15 между [фирма] и [община] от 18.11.2016 г. Страните по договора се споразумяват [фирма] да предостави на „А. Елит“ АООД услугите координация на проекта на обекта, организация на ресурсното обезпечаване и изпълнителския персонал, да отговаря за своевременното обезпечаване на обекта с материали и технологично оборудване чрез управителя си Г. К.. Представен е приемо-предавателен протокол от 02.04.2018 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, с който се приемат изпълнените инженери услуги – изготвяне и заверка на 10 броя акт образец 12, свързани с обществена поръчка с предмет „изпълнение на инженеринг за три обекта във връзка с реализацията на НПЕЕМЖС на територията на [община] по три обособени позиции за обособена позиция № 2 – изпълнение на инженеринг за жилищен блок, находящ се в [населено място], [улица], бл. 1. От събраните по делото доказателства не може да се установи обстоятелството в какво са се изразили посочени услугите и кога същите са били действително осъществени. Не са представени и доказателства, от които да може да се установи обстоятелството какви са били изискванията на възложителя по отношение на услугите, приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи изпълнението на посочените услуги. Така направените изводи не се отричат от представените като доказателства по спора протокол от 21.1.2017 г., в който е описано само обстоятелството, че са приети всички договорени действия съгласно договор от 29.03.2017 г., както и протокол от 02.04.2018 г., в който е посочено, че качествено са били изпълнени инженерни услуги, свързани с обществена поръчка по договор, сключен с [община]. Дори и от приемо-предавателните протоколи не може да се установи вида на услугите, които се претензира да са от [фирма].

В тази връзка се прави и извода, че 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. В тази връзка съдът не споделя изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86,

ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство, както се посочи и по-горе се отрича от изричните разпоредби в тази насока на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), 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. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Следователно така представените доказателства документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и неговия доставчик, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки. В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите. В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. От събраните по делото доказателства се установява, че органите по приходите са предприели всички възможни процесуални средства, както и че са събрали всички относими доказателства относно установяване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Други процесуални средства, различни от осъществените и предприети от органите по приходите, всъщност не съществуват и не са предвидени в ДОПК.

Ревизионният акт е законосъобразен и в частта му, с която е откаано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „С. Б.“ ДЗЗД. От събраните по делото доказателства се установява, че „С. Б.“ ДЗЗД е издало на жалбоподателя фактура № 4/04.10.2016 г. с предмет на доставката плащане съгласно количествено-стойностна сметка обект детска градина 110 „Слънчева мечта“ (към фактурата са приложени договор от 15 април 2016 г., сключен между [фирма] като възложител и ДЗЗД „С. Б.“ като изпълнител на строително-монтажни работи на обект „конструктивно укрепване, ремонт на фасади и и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда, [улица], количествена и стойностна сметка акт 19 от 04.10.2016 г. с възложител [фирма] и изпълнител ДЗЗД „С. Б.“ за изпълнени, приети и подлежащи на закриване видове СМР на обект конструктивно укрепване, ремонт на фасади и и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда, [улица], фактура № 1-2/10.10.2016 г., № 1-4/13.10.2016 г., № 1-7/18.10.2016 г., № 1-8/20.10.2016 г. с посочен доставчик

[фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с посочен предмет ОДЗ 110 „Слънчева мечта“, количествена и стойностна сметка акт 19 от 2.10.2016 г. с възложител ДЗЗД „С. Б.“ и изпълнител [фирма] за изпълнени, приети и подлежащи на закриване видове СМР на обект „конструктивно укрепване, ремонт на фасади и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда [улица], договор от 01.06.2016 г., сключен между ДЗЗД „С. Б.“ като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР на обект обект конструктивно укрепване, ремонт на фасади и и външни тераси в сградата на ОДЗ № 110 „Слънчева мечта“ – основна сграда, [улица]). От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 5/18.10.2016 г. с посочен предмет на доставката плащане за обект медицински център Долна Баня (към фактурата са приложени договор от 17.10.2016 г. между [фирма] като възложител и ДЗЗД „С. Б.“ като изпълнител на СМР – ремонт на медицински център [населено място], количествена сметка приложение 1 за посочения обект, фактура № 1-49/24.10.2016 г. с посочен доставчик [фирма], получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет първо плащане за обект медицински център Долна Баня, фактура № № 1-50/26.10.2016 г. с предмет второ плащане за обект медицински център Долна баня, фактура 1-51/31.10.2016 г. с предмет трето плащане за медицински обект Долна баня, фактура № 1053/31.10.2016 г. с предмет четвърто плащане за обект медицински център Долна баня, договор от 18.10.2016 г., сключен между ДЗЗД „С. Б.“ като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР – ремонт на медицински център [населено място] баня).

От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 7/19.12.2016 г. с посочен предмет на доставката СМР обект СО – район „П.“ (към фактурата са приложени възлагателно писмо № 3/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ извършване на СМР за спешен ремонт на покрив на детска градина 177 „Лютиче“, протокол акт 19 с възложител [фирма] и изпълнител ДЗЗД „С. Б.“ за изпълнени, приети и подлежащи на закриване СМР за обект изпълнение на спешен ремонт на покрив на сградата на детска градина № 177, фактура № 153/05.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. билд“ с посочен предмет на доставката аванс по договор). От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 8/21.12.2016 г. с посочен предмет на доставката аванс по договор (към фактурата са приложени възлагателно писмо № 5/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на енергоспестяващи мерки и съпътстващи СМР, както и други належащи ремонтни дейности, включително изграждане на мълниезащитна инсталация и ремонт на котелно помещение с премахване на старо нефункциониращо нафтово стопанство в административна сграда на Столична община, район „П.“, фактура № 154/21.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма], получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет аванс по договор). От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 9/28.12.2016 г. с

посочен предмет на доставката СМР съгласно количествено-стойностна сметка за 4 обекта (към фактурата са приложени възлагателно писмо № 2/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на СМР в НУ „Отец П.“ [населено място], акт 19, фактура № 155/28.12.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет плащане по протокол за установяване на извършени СМР).

От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 10/28.12.2016 г. с предмет на доставката СМР обект ОДЗ 91 (към фактурата са приложени възлагателно писмо № 1/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на СМР за обект ремонт на басейн в сградата на детска градина № 91 Слънчев кът, акт 19, фактура № 156/28.12.2016 г. с доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет плащане по протокол за установяване на извършени СМР). От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издало на [фирма] фактура № 11/30.12.2016 г. с предмет на доставката аванс по договор (към фактурата е приложен договор от 08.12.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и ДЗЗД „С. Б.“ като изпълнител на СМР с предмет основен ремонт и възстановяване на кабинет до топлата връзка на 143 ОУ „Г. Б.“, [населено място], фактура № 157/30.12.2016 г. с доставчик [фирма] и получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет аванс по договор). От събраните по делото доказателства се установява, че ДЗЗД „С. Б.“ е издал на [фирма] фактура № 12/30.12.2016 г. с предмет на доставката СМР по договор (към фактурата са приложени възлагателно писмо № 4/01.11.2016 г., с което [фирма] възлага на изпълнителя ДЗЗД „С. Б.“ изпълнение на СМР на обект прилагане на мерки за енергийна ефективност в сградата на НУ „Св. Св. К. и М.“, сграда 2, [населено място], акт 19, фактура № 158/30.12.2016 г. с доставчик [фирма], получател ДЗЗД „С. Б.“ с предмет плащане по протокол за установяване на извършени СМР). Предмет на доставка по процесните фактури е извършването на СМР, а от страна на доставчика „С. Б.“ ДЗЗД са представени доказателства, имащи целта да докажат, че извършениет дейности са били превъзложени на подизпълнителите [фирма], [фирма] и [фирма]. От събраните по делото доказателства не се установяват такива, от които да може да се направи обоснован извод, че тези дружества са разполагали с кадрова обезпеченост за извършване на доставките, не е доказано и обстоятелството, че тези дружества са закупували материали за извършване на СМР.

Като доказателства по спора за доказване на обстоятелството, че процесните доставки са били извършени именно от дружествата, посочени като доставчици са представени само процесните фактури, договори, и количествено-стойностни сметки. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит, 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. Съгласно чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, когато стоките и

услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Анализът на посочените разпоредби обуславя несъмнения извод, че съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка и настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Действително, това са обстоятелства, които представляват някаква индиция за реалност на доставката, но същите не могат да бъдат единственото доказателство за реалност на доставките по процесните фактури. Като доказателства по спора са представена само процесните фактури, договорите на чието основание са издадени. Подобни доказателства не са представени в ревизионното производство, не са представени и в производството пред тази съдебна инстанция. 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. 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. Тази съдебна инстанция не споделя също така изводите, направени в жалбата, че доказателствената тежест относно реалността на доставката по процесната фактура принадлежи на органите по приходите. В хода на ревизионното производство органите по приходите са предприели и осъществили всички процесуални действия, дадени им като възможност от ДОПК, а доказването на реалността на доставките принадлежи на жалбоподателя. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт О., [C-284/11](#), т. 62, S. и O.,

С-183/14, т. [58](#)). Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания, какъвто е и процесия случай (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт О., [С-284/11](#), т. [71](#) и от 11 декември 2014 г., I. L. I., [С-590/13](#), т. [39](#)). В това отношение следва да се уточни, че материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава 1 от дял X от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., I. L. I., [С-590/13](#), т. [41](#) и [42](#)). Така за целите на прилагането на ДДС и на контрола върху него от страна на данъчната администрация в дял XI от Директивата за ДДС са изброени някои задължения за данъчнозадължените лица, които дължат този данък. По-специално освен задължението за плащане на ДДС по членове 193 и 206 от тази директива, член 242 от нея съдържа задължение за водене на отчетност, член 244 от същата директива предвижда задължение за съхранение на всички фактури и членове 250 и 252 от същата директива задължават да се представя справка-декларация в определен срок.

Тази съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги (решение от 8 юни 2000 г. по дело В., С-400/98, точка 36, решение от 29 април 2004 г. по дело Terra В.-Н., С-152/02, точка 31 и решение от 26 май 2005 г. по дело Antynio J., С-536/03, точка 24), и че поради това в тази директива посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги (решение по дело Antynio J., точка 25 и решение от 31 януари 2013 г. по дело Л.-56, С-643/11, точка 34). Следователно юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е възникването на данъчното събитие. Съобразно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на услуги, извършена от данъчнозадължени лица по този закон, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС), като съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. Субективното право на получателя по

доставката да приспадне заплатения от него на доставчика ДДС като данъчен кредит не може да възникне, ако не е доказано по несъмнен начин, че фактурираните стоки са доставени и фактурираните услуги са реално осъществени. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква на основание чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС, само когато доставката, по която това право се претендира, е реално извършена. Съотнесени към събраните по делото доказателства, тези изводи, обосновават извода за недоказана реалност на доставките по процесните фактури.

Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява и определение на Съда на Европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Следователно така представените доказателства в хода на ревизионното производство и в хода на производството пред тази съдебна инстанция документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и неговия доставчик, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки. В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите, по която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело С-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява отново и определение на Съда на Европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се

отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури. В процесния случай, с определението за насрочване на съдебното производство съдът е указал на страните разпределението на доказателствената тежест, но от страна на жалбоподателя не са представени доказателства, които биха могли да обосновават дори евентуален извод за реалността на доставките по процесните фактури. При съобразяване на тези обстоятелства, изводите на органите по приходите относно липсата на материално правните предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, се споделят от тази съдебна инстанция. В тази връзка съдът съобразява мотивите, съдържащи се в решение на съда на Европейския съюз от 27 юни 2018 г. по съединени дела C-459/2017 и C-460/2017 г. Съгласно посоченото решение член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Такъв е случаят по силата на член 10, параграф 2 от тази Директива, когато доставката на стоката или на услугите е извършена. От това следва, че в системата на ДДС правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги. Обратно, когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане. В мотивите на посоченото решение изрично се приема, че добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2 от Шеста директива. Действително, съобразно целта на тази директива, която е да се установи обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки, понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от посочената директива е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., [C-494/12](#), т. [19](#) и [21](#)).

В този контекст трябва да се припомни, че този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него (решение от 26 септември 1996 г., E., [C-230/94](#), т. [24](#)). От това следва, че съществуването на право на приспадане на ДДС е обусловено от

действителното извършване на съответните сделки. Впрочем нито принципите на правна сигурност и на равно третиране, нито съдебната практика, произтичаща от решенията от 31 януари 2013 г., Строй транс ([С-642/11](#)) и Л. ([С-643/11](#)), могат да доведат до различен извод. По-нататък, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който е израз на общия принцип на равно третиране, той изисква да не се третират по различен начин по отношение на ДДС икономическите оператори, които извършват същите сделки, освен ако диференциацията не е обективно оправдана (в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., Л., [С-643/11](#), т. 55). Данъчнозадължено лице, на което е отказано право на приспадане поради липсата на облагаема сделка, обаче не се намира в сходно положение с това на данъчнозадължено лице, на което е предоставено право на приспадане поради съществуването на действително извършена облагаема сделка. Изрично в диспозитива на посоченото решение се приема, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени (с направеното уточнение в това съдебно решение, че Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без обаче да въвежда съществени промени спрямо нея. Тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива са по същество идентични на тези от Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Шеста директива). В процесния случай от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките, обстоятелство което правилно е установено и от органите по приходите. Както в хода на ревизионното производство, така и в производството пред тази съдебна инстанция не са представени доказателства, от които да може да се направи извод, че дружеството жалбоподател е разполагало със собствени или пък наети активи за извършване на СМР, доказателства, от които да се установява къде са били съхранявани съответните материали, начина, по който е бил осъществен техния транспорт.

Не са представени също така доказателства за осъществения транспорт на стоката от доставчика на получателя, не са представени доказателства кога е бил извършен транспортът, от кой до кой обект, не са представени товарителници и пътни листове, не са представени също така и доказателства за направени каквито и да било разходи във връзка с посочената доставка. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че не се доказва реалността на доставките по процесните фактури, следователно не е налице една от материално правните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, което обстоятелство е достатъчно, за да се определи ревизионният акт като законосъобразен. По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение следва да са изпълнени определени материално правни

изисквания – и те са – наличието на данъчнозадължено лице (условие, което е изпълнено в процесния случай), наличие на доставка (условие, което не е изпълнено в процесния случай) и използване на тази доставка на стока или услуга за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (условие, което не може да се приеме за изпълнено именно с оглед на обстоятелството, че следва да е налице връзка между доставените стоки или услуги и тяхното използване за икономическата дейност на лицето, доколкото такава връзка не се установява да е налице). Изискването за тази връзка произтича именно от нормата на чл. 168 от директивата за ДДС, съгласно който получените стоки (реално доставените стоки или услуги) следва да се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задълженото лице. Тази съдебна инстанция не споделя дадената от жалбоподателя в жалбата интерпретация на решението на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-80/2011 и C-142/2011. Съгласно диспозитива на посоченото решение член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, 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 данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материално правни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Несъмнено е обстоятелството на различна фактическа обстановка при това решение от процесната фактическа обстановка, обстоятелството, което се установява от диспозитива на това решение е несъмненото изпълнение на процесуалните и материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС, които предпоставки, както се установи, не са изпълнени в производството пред тази съдебна инстанция. Действително, тази съдебна инстанция съобразява и диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, съгласно който **член 178, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на данъка върху добавената стойност само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на**

това право са изпълнени. 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 (в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., S., [C-518/14](#), т. 28, Р. С., [C-101/16](#), т. 39). В процесния случай, не може да се установи обстоятелството на предоставяне на тези стоки от лицето, посочено като доставчик в полза на жалбоподателя. Това обстоятелство се дължи на липсата на каквито и да било доказателства за предоставяне на стоките именно от лицето, посочено като доставчик. Без значение в процесния случай е наличието на добросъвестност или не у жалбоподателя, както и наличието на данъчна измама или не, доколкото не са налице материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС. Позоваването от страна на жалбоподателя на посочените решения не променя направените изводи, тъй като в нито едно от тези решения СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит.

В тези решения се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай приходните органи не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение цитираните решения на Съда на Европейския съюз обосновават различна фактическа обстановка в сравнение с настоящия правен спор и затова те не са относими към него. Затова и неоснователно жалбоподателят посочва, че е извършено нарушение на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит съобразно правилата, установени в Директива 2006/112/ЕО, тъй като при недоказване на реално осъществяване на фактурираните стопански операции, а процесния случай е именно такъв, не може законосъобразно да възникне, респективно да се упражни правото на данъчен кредит от получателя по доставките. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Материално правните предпоставки за възникването на това право са изброени в член 168, буква а) от тази директива. Така, за да може съответното лице да се ползва от това право, трябва, от една страна, то да е данъчнозадължено по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да се използват от него за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решение от 15 септември 2016 г., S., т. 28). Въпреки това данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС,

следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (решение от 15 септември 2016 г., В. 06 — I. ImobiliBrios e T., С-516/14, т. 46). Следователно данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от лицето, посочено като доставчик за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС, което обстоятелство не беше доказано в производството пред тази съдебна инстанция. При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт в обжалваната му част.

Така направените изводи не се отричат от представените доказателства, от които би могъл да се обоснове извода за реалното извършване на СМР, но не може да се обоснове извода, че реално доставките са били извършени от дружествата, посочени като доставчици, или пък от техните подизпълнители (представения договор по Закона за обществените поръчки, сключен между Столична община, район „П.“ и [фирма] за извършването на СМР на обект ОДЗ „Слънчева мечта“, договор по Закона за обществените поръчки, сключен между Столичната община, район „П.“ като възложител и [фирма] като изпълнител за извършване на СМР – изпълнение на спешен ремонт на покрив на детска градина 177 „Лютиче“, акт 19 от 01.12.2016 г. за изпълнение на посочените СМР, договор по Закона за обществените поръчки, сключен между Столичната община, район „П.“ като възложител и [фирма] като изпълнител с предмет изпълнение на енергоспестяващи мерки и съпътстващи СМР, както и други належащи ремонтни дейности, включително изграждане на мълниезащитна инсталация и ремонт на котелно помещение с премахване на старо нефункциониращо нафтно стопанство в административната сграда на Столичната община, район „П.“, договор от 09.07.2016 г., сключен между 143 ОУ „Г. Б.“ като възложител и [фирма] като изпълнител, по силата на който възложителят възлага, а изпълнителят се задължава да извърши строително-ремонтни работи с предмет основен ремонт и възстановяване на кабинет до топлата връзка на 143 ОУ „Г. Б.“, акт образец 19 от 30.1.2016 г., договор от 29.11.2016 г., сключен между детска градина № 175 „Слънчеви лъчи“ като възложител и [фирма] като изпълнител, с който възложителят възлага, а изпълнителят се задължава да извърши строително-ремонтни дейности с предмет – зимна градина, УПИ за детска градина). При съобразяване на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт и в тази му част.

Ревизионният акт е законосъобразен и в частта му, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява, че „С. Строй БГ“ е издало на [фирма] фактура № 90/31.08.2016 г. с предмет на доставката междинно плащане по договор за обект [населено място], лекоатлетическа писта (към фактурата е приложен договор от 23.06.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР, свързани с обект

лекоатлетическа писта [населено място], акт 19 от 30.08.2016 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за изпълнени, приети и подлежащи на закриване видове СМР на посочения обект – сваляне на едропръскана външна мазилка, очукване на компрометирана гладка вароциментова мазилка, фасадно скеле – монтаж и демонтаж, вароциментова мазилка по нова зидария от вътрешна страна и частично от външна, изкърпване на външна мазилка по стени и бордове, полагане на пенополистирол, топлоизолация по фасади, стъклофибърна мрежа, крепежни елементи, договор от 23.06.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР свързани с обект лекоатлетическа писта [населено място], фактура № 1-18/31.08.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] с предмет на доставката плащане по договор за лекоатлетическа писта [населено място], акт 19 от 31.08.2016 г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител за изпълнени, приети и подлежащи на закриване СМР на обект лекоатлетическа писта [населено място] – фасадно скеле монтаж и демонтаж, зазиждане на отвори прозорци по фасадата с тухлена зидария, вароциментова замазка по нова зидария от вътрешна страна и частично външна, изкърпване външна мазилка по стени и бордове, топлоизолация по фасадни стени).

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 89/30.08.2016 г. с посочен предмет на доставката междинно плащане по договор за обект [населено място] – училище „П. Х.“ (към фактурата е приложен. договор от 27.06.2016 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител на СМР, свързани с посочения обект, фактура № 1-17/30.08.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] с предмет на доставката плащане по договор за обект в [населено място], училище „П. Х.“, стокова разписка № 1/04.05.2016 г. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма] на стоки – ръкавици, тръби, гарнитури на водомер). Процесните фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират доставката на стоки (фактура № 87/04.05.2016 г.) и доставка на услуги (останалите фактури). По отношение на доставката на стоки са представени само процесната фактура и една стокова разписка (№ 1 от 04.05.2016 г.). Като предходен доставчик е посочен [фирма]. Както правилно са установили ораните по приходите, част от фактурите, издадени от дружеството, посочено като предходен доставчик са издадени на дата, която следва датата на доставката по процесната фактура – това са фактура № [ЕГН]/14.06.2016 г., № [ЕГН]/26.05.2016 г., № [ЕГН]/05.05.2016 г., № [ЕГН]/05.05.2016 г., № [ЕГН]/05.05.2016 г. Не са представени и доказателства, от които да може да се направи обосновен извод за транспорта на стоките, кога и бил извършен същия, с какви транспортни средства, не са представени доказателства, от които да може да се направи обосновен извод за използване на тези материали при извършване на последващи облагаеми доставки. Доказателства в тази насока не са представени в хода на

ревизионното производство, не са представени и в производството поред тази съдебна инстанция. Тези обстоятелства обосновават извода за липсата на реална доставка по процесната фактура. Останалите две фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит документират доставката на строително-монтажни дейности.

Като доказателства за реалност на доставките са представени процесните фактури, договорите, въз основа, на които са издадени, сключени договори с подизпълнител и издадени от дружеството подизпълнители фактури – [фирма]. В тази връзка се прави и извода, че 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. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки на услуги от жалбоподателя именно от посоченото търговско дружество, а от събраните по делото доказателства несъмнено се установява обстоятелството, че това не е така. Както и се посочи по-горе в мотивите на това решение, 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. Както в хода на ревизионното производство, така и в производството

пред тази съдебна инстанция не са представени доказателства, от които да може да се направи извод, че дружеството жалбоподател е разполагало със собствени или пък наети активи за извършване на СМР, доказателства, от които да се установява къде са били съхранявани съответните материали, начина, по който е бил осъществен техния транспорт. Не са представени също така доказателства за осъществения транспорт на стоката от доставчика на получателя, не са представени доказателства кога е бил извършен транспортът, от кой до кой обект, не са представени товарителници и пътни листове, не са представени също така и доказателства за направени каквито и да било разходи във връзка с посочената доставка. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че не се доказва реалността на доставките по процесните фактури, следователно не е налице една от материално правните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, което обстоятелство е достатъчно, за да се определи ревизионният акт като законосъобразен. По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение следва да са изпълнени определени материално правни изисквания – и те са – наличието на данъчнозадължено лице (условие, което е изпълнено в процесния случай), наличие на доставка (условие, което не е изпълнено в процесния случай) и използване на тази доставка на стока или услуга за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (условие, което не може да се приеме за изпълнено именно с оглед на обстоятелството, че следва да е налице връзка между доставените стоки или услуги и тяхното използване за икономическата дейност на лицето, доколкото такава връзка не се установява да е налице). При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт се определя като законосъобразен и в тази му част.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е ползвало данъчен кредит за гориво и резервни части за моторни превозни средства по фактури, издадени от [фирма] (фактури от 25.10.2016 г., 08.11.2016 г., 22.11.2016 г., 03.01.2017 г., 01.05.2017 г., 24.03.2017 г., 09.01.2017 г., 20.04.2017 г., 28.02.2017 г., 07.02.2017 г., 03.03.2017 г., 18.04.2017 г., 18.06.2017 г., 16.06.2017 г., 14.01.2017 г., 30.05.2017 г., 20.06.2017 г., 17.07.2017 г., 13.09.2017 г., 28.01.2017 г., 11.02.2017 г., 27.05.2017 г., 30.06.2017 г., 13.07.2017 г., 13.07.2017 г., 19.07.2017 г., 13.07.2017 г., 03.08.2017 г., 15.08.2017 г., 18.08.2017 г., 05.04.2017 г., 12.06.2017 г., 10.07.2017 г., 04.01.2017 г., 09.01.2017 г., 23.01.2017 г., 21.02.2017 г., 19.05.2017 г., 09.06.2017 г., 24.07.2017 г., 30.07.2017 г., 04.09.2017 г., 20.09.2017 г., 05.01.2017 г., 11.01.2017 г., 16.01.2017 г., 01.02.2017 г., 24.02.2017 г., 14.03.2017 г., 28.07.2017 г., 11.08.2017 г., 25.09.2017 г., 27.10.2017 г., 10.09.2017 г., 25.10.2017 г., 30.10.2017 г., 23.11.2017 г., 12.10.2017 г., 18.10.2017 г., 14.11.2017 г., 15.08.2017 г., 18.08.2017 г., 25.09.2017 г., 16.11.2017 г., 12.06.2017 г., 24.07.2017 г., 24.02.2017 г., 06.12.2017 г., 15.02.2018 г., 24.03.2018 г., 21.12.2017 г., 19.01.2018 г., 07.03.2018 г., 26.01.2018 г., 21.03.2018 г., 20.02.2018 г., 20.03.2018 г., 24.02.2018 г., 04.01.2018 г.,

09.01.2018 г., 04.02.2018 г., 07.02.2018 г., 28.02.2018 г., 03.04.2018 г., 08.01.2018 г., 12.01.2018 г., 16.01.2018 г., 22.01.2018 г., 31.01.2018 г., 17.03.2018 г., 12.03.2018 г., всичките с посочен предмет на доставката гориво), [фирма] (фактури от 20.04.2016 г., 28.08.2016 г., 18.10.2016 г., 16.05.2017 г., 31.08.2017 г., 04.06.2017 г., 15.06.2017 г., 01.04.2017 г., 13.05.2017 г., 02.06.2017 г., 23.06.2017 г., 28.08.2017 г., 07.09.2017 г., 06.10.2017 г., 20.11.2017 г., 01.04.2017 г., 04.02.2018 г., 13.02.2018 г., всичките с посочен предмет на доставката гориво), [фирма] (фактури от 27.04.2016 г. с предмет на доставката ремонт на бус, от 28.04.2016 г. с предмет на доставката авточасти, 28.06.2016 г. с предмет на доставката услуга, 25.07.2016 г. с предмет на доставката ремонт, 26.09.2016 г. с предмет на доставката материали, 20.09.2016 г. с предмет на доставката ремонт, 24.06.2017 г., 11.11.2017 г., 25.01.2018 г., 19.01.2018 г., 13.02.2018 г., 06.02.2018 г. всичките с предмет на доставката услуга), [фирма] (фактури от 25.05.2017 г. с предмет на доставката материали, 25.05.2017 г. с предмет на доставката услуга, 01.11.2017 г. с предмет на доставката части, 06.03.2018 г. с предмет на доставката услуга, 17.01.2018 г. с предмет на доставката гуми, 06.03.2018 г. с предмет на доставката резервни части, [фирма] (фактури от 29.07.2016 г. с предмет на доставката материали, 10.08.2017 г. с предмет на доставката материали), „В.“ ДЗЗД (фактури от 08.04.2016 г., 29.04.2017 г., 31.08.2017 г., 31.07.2017 г., 01.09.2017 г., 02.09.2017 г., всичките с посочен предмет на доставката гориво), [фирма] (фактури от 26.04.2017 г., 28.04.2017 г. с предмет на доставката газ),

[фирма] (фактура от 06.04.2016 г. с предмет на доставката газ) и [фирма] (фактури от 01.05.2017 г., 02.05.2017 г., 31.10.2017 г. с предмет на доставката газ, 29.10.2017 г. и 30.10.2017 г. с предмет на доставката материали). Начисленият ДДС по фактурите е в размер на 6118, 99 лв. По отношение на тази част, съдът ще направи изводие си при съобразяване на обстоятелството, че с решение № 1343/05.08.2019 г. решаващият административен орган е отменил ревизионния акт в частта на му на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] общо в размер на 710, 01 лв. за данъчни периоди м. 07.2016 г. и м. 09.2017 г. От събраните по делото доказателства не се установява жалбоподателят да е разполагал със собствени и наети моторни превозни средства. При административното обжалване на ревизионния акт [фирма] е представил (същите са приети като доказателства по спора) договор за наем на моторно превозно средство от 03.12.2015 г., сключен с Г. В. К., с който срещу ремонт и поддръжка се наема автомобил марка Фолксваген М. с рег. [рег.номер на МПС] , и договор от 04.01.2017 г., сключен с Б. А. Н. за наем на лек автомобил марка Фолксваген К. с рег. [рег.номер на МПС] . Представена е и заповед № 001/31.03.2016 г., с която еправителят на търговското дружество възлага всички разходи за транспорт до работното място и транспрот на строителни материали да бъдат отчитани чрез дружеството. При представянето единствено на тези доказателства, обосновани са изводите на органите по приходите, че не са представени доказателства за

използването на тези транспортни средства в икономическата дейност на дружеството, доколкото и изписването на гориво, отразено в счетоводството на дружеството като разход, следва да е документално обосновано. Правилни са изводите на органите по приходите, че като първичен документ сружи пътният лист или пътната книжка за извършени превози, които би следвало да дава информация за фактическия разход на гориво и действително изминатите километри, както и за конкретния маршрут. При съобразяване на липсата на представени доказателства в тази насока не би могъл да се направи обоснован извод за действителното използване на горивото за икономическата дейност на дружеството. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

При съобразяването на тези обстоятелства, ревизионният акт е законосъобразен и в тази му част.

От събраните по делото доказателства се установява наличието на кредитни известия, които са били включени със закъснение в дневниците за покупки на ревизираното лице (№ 56/28.02.2018 г., 36/15.12.2017 г., 37/15.12.2017 г., 38/12.21.2017 г., 40/20.12.2017 г., 41/31.12.2017 г., 36/31.10.2017 г., 37/31.10.2017 г.), като за периодите на закъснение, правилно органите по приходите на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за периодите на закъснение.

Във връзка с облагането по реда на ЗКПО е установено, че за 2016 г. от дружеството е подадена годишна данъчна декларация за 2016 г. с деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат печалба в размер на 21 706, 92 лв., деклариран корпоративен данък в размер на 2170, 69 лв., внесени авансови вноски в размер на 110, 09 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 2038, 89 лв. Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 3 от ЗКПО правилно е преобразуван счетоводния финансов резултат с разходите, отразени от дружеството общо в размер на 486 293, 21 лв. по фактурите за получени услуги от „С. Б.“ ДЗЗД, [фирма] и [фирма], като след извършените корекции е установено задължение за корпоративен данък в размер на 50 778, 30 лв. Доколкото правилно органите по приходите са установили, че фактурите, издадени от „С. Б.“ ДЗЗД № 5/18.10.2016 г., № 8/21.12.2016 г. и № 11/30.12.2016 г. общо в размер на 228 550 лв. не са намерили отражение в разходите на дружеството, са определили, че увеличението следва да бъде в размер на 257 743, 21 лв., в резултат на което данъчният финансов резултат (печалба) в размер на 279 450, 13 лв., дължимият корпоративен данък в размер на 27 923, 30 лв. (след приспадане на отстъпка в размер на 21, 71 лв.), вместо определените за внасяне с ревизионния акт в размер на 50 778, 30 лв.

За 2017 г. правилно органите по приходите на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО са извършили увеличение със сумата, отчетена по фактури, издадени от

[фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Правилно решаващият административен орган е установил, че през 2017 г. резултатът на [фирма] е увеличен със стойността и на фактури № 0163/05.12.2017 г., № 0165/12.12.2017 г., № 0167/26.1.2017 г., издадени от [фирма] общо в размер на 145 000 лв., като посочените фактури, обаче не са намерили отражение в разходите на дружеството. По същия начин, решаващият административен орган правилно е установил, че през 2017 г. органите по приходите са увеличили неправилно резултата на дружеството със стойността по фактура № 0331/15.03.2018 г. на стойност 7583, 33 лв., която фактура също така не е намерила отражение в разходите на дружеството. При съобразяване на обстоятелството, че резултатът през 2017 г. е увеличен със стойността на разходите по фактурите за получени комисионни услуги общо в размер на 141 230, 45 лв. от [фирма], решаващият административен орган правилно е установил, че разходите за комисионни услуги са намалени със сумата в размер на 58 050 лв. по кредитно известие № 014/31.07.2017 г., което не е било взето предвид при установяване на върнатата сума в размер на 83 180, 10 лв., с която следва да се увеличи счетоводният финансов резултат на дружеството. При съобразяването на това обстоятелството, правилно решаващият административен орган е изменил ревизионния акт в частта на извършеното увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2017 г., като е определил, че увеличението следва да бъде в размер на 116 054, 84 лв., данъчният финансов резултат (печалба) в размер на 162 547, 99 лв., следващ се корпоративен данък в размер на 16 254, 79 лв., вместо определенният за внасяне с ревизионния акт в размер на 37 318, 13 лв.

Неоснователни са оплаванията за нищожност на ревизионния акт, съдържащи се в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на жалбоподателя. От събраните по делото доказателства се установява, че ревизионното производство е било възложено със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221018003528-020-001/19.06.2018 г., издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, като същата е била издадена от Б. Н. – началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., оправомощен със заповед № РД-01-803/17.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. (съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК ревизията може да се вѐлага от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция). Поради прекратяване на служебното правоотношение на Б. Н., е било възложено на Фиданка С. Й. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., която е оправомощена със заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. да издава заповеди съобразно чл. 113, ал. 3 от ДОПК и ревизионен акт по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Със заповед за изенение на заповед за възлагане на ревизия Р-22221018003528-020-004/25.04.2019 г., издадена от Фиданка С. Й. – началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С. са определени компетентните органи по приходите за извършване на ревизията.

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 5102, 12 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-22221018003528-091-001/20.05.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, с която е изменен с решение № 1343/05.08.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., а именно в частта, с която установеният резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 07.2016 г. в размер ДДС за внасяне от 22, 75 лв. е определен като ДДС за възстановяване в размер на 64, 67 лв., в частта, в която за м. 05.2017 г. определеният ДДС за внасяне в размер на 17 802, 18 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 17 402, 18 лв., заедно със съответните лихви, в частта, в която за м. 08.2017 г. определеният ДДС за внасяне в размер на 8624, 35 лв. е определен като ДДС за възстановяване в размер на 2985, 72 лв., в частта в която за м. 09.2017 г. определеният ДДС за внасяне в размер на 3667, 12 лв. е определен като ДДС за внасяне в размер на 3044, 53 лв., заедно със съответните лихви, в частта, в която определеният корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. за внасяне в размер на 50 778, 30 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 27 923, 30 лв., заедно със съответните лихви, в частта в която определеният корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 37 318, 13 лв. е определен като данък за внасяне в размер на 16 254, 79 лв., заедно със съответните лихви, в частта, в която е потвърден ревизионния акт в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м. 04.2016 г. до м. 06.2016 г., от м. 08.2016 г. до м. 10.2016 г., м. 12.2016 г., м. 04.2017 г. и от м. 10.2017 г. до м. 04.2018 г., заедно със съответните лихви, като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 5102, 12 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

