

# РЕШЕНИЕ

№ 1700

гр. София, 15.03.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,**  
в публично заседание на 16.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Валентина Христова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **8571** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба Вх. № 29813/27.08.2021г. по описа на АССГ, на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] магазин – офис 8, представлявано от Управителя Б. Х. Б., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001248-091-001/06.08.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221521020615-003-001/18.02.2021 г., издадени от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 894/14.06.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., с който на дружеството са установени резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 04.2018 г., от м. 07.2018 г. до м. 09.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. в общ размер на главницата от 154 770.98 лв. и по ЗКПО за периодите 2017 г. и 2018 г., в общ размер на главниците от 79 947.53 лв., ведно със съответните лихви за забава, както и в частта на установените лихви по ЗДДС за данъчните периоди м. 12.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г., възлизащи общо на 39 176.63 лв.

Жалбоподателят, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на процесните доставки. Иска от съда отмяна на

оспорения РА, в оспорената част. В съдебно заседание-не се представлява. Не представя списък за разноси, не прави искане за присъждането им.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. Г., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 894/14.06.2021г., изд. от Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С.. Претендира съдебно-деловодни разноси в размер на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена се представлява от Прокурор Ц., която изразява становище за недоказаност и неоснователност на жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано на основание Заповед за възлагане на ревизия/ЗВР/№Р-22221319001248-020-001/01.03.2019г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С.. Със същата е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди

от 01.12.2017 г. до 31.12.2018г. и за корпоративен данък за периода от 01.01.2017г.

до 31.12.2017 г. ЗВР е връчена по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК на 22.03.2019 г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221319001248-020-002/31.05.2019г. е разширен обхватът на ревизията, като е включено определянето на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.01.2019г. до 30.04.2019г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2018г. до 31.12.2018г. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 22.08.2019 г. със ЗИЗВР №Р-22221319001248-020-003/20.06.2019 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК със Заповед №Р-22221319001248-023-001/19.08.2019 г. ревизионното производство е спряно по молба на дружеството и е възобновено след изтичане на тримесечния период със Заповед №Р-22221319001248-143-001/20.11.2019 г. Със ЗИЗВР №Р-22221319001248-020-004/20.11.2019 г. е променен състава на ревизиращият екип.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221319001248-092-001/19.02.2020 г. Ревизията приключва с издаването на РА №Р-22221319001248-091-001/06.08.2020г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 21.12.2020 г. Във връзка с установена допусната техническа грешка е издаден РАПРА

№П-22221521020615-003-001/18.02.2021 г., връчен на 22.02.2021 г. С РАПРА е извършена корекция на установените в Таблица №3 на РА задължения за данък върху добавената стойност от 198 818,71 лв. на 198 689,75 лв. и начислените в тази връзка лихви за забава от 34 516,93 лв. на 34 519,74 лв. Също така е поправена вписаната в колона 6, ред 1 от Таблица №1 на РА сума на декларираният от жалбоподателя корпоративен данък за 2017 г. от 4901,82 лв. на 490,18 лв. Корекцията в Таблица №1 на РА не оказва влияние върху размера на допълнително определения за периода корпоративен данък. РАПРА не е обжалван самостоятелно или заедно с РА, поради което е влязъл в сила. С РА, поправен с РАПРА, са установени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 79 947,53 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 12 281,67 лв. и са извършени корекции /увеличения/ на

декларираните финансови резултати по ЗКПО, вследствие на което е определен допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 198 689,75 лв. и лихви за забава в размер на 34 519,74 лв. за данъчните периоди 2017 г. и 2018 г. Така установените задължения са предмет на оспорване в настоящото производство.

Установено е, че за периода, попадащ в обхвата на ревизията [фирма] е извършвало строително-монтажни дейности, в т. ч. и високо строителство, инвеститорска и инженерингова дейност, транспортни услуги и услуги с механизация. Дружеството упражнява търговската си дейност в офис, находящ се на адрес: [населено място],[жк],[жилищен адрес].

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения РА. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221319001248-040-001/07.05.2019г. и №Р-22221319001248-040-002/22.11.2019г., с които са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната от дружеството дейност. От жалбоподателя са изискани и всички документи, релевантни за доказване реалността на доставките, документирани с издадените от гореописаните дружества доставчици фактури, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. В отговор са представени писмени доказателства с писма, вх. №53-00-1505/22.05.2019 г. и №Р-22221319001248-ПРД-001-И/03.12.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С.. Извършено е посещение на декларирания адрес за кореспонденция на ревизираното лице, с цел преглед на оригиналните първични и вторични счетоводни документи. За резултатите от проверката е съставен Протокол №1600235/25.07.2019 г. С Протокол №Р-22221319001248-П.-001/22.11.2019 г. към административната преписка са приобщени доказателствата, събрани в хода на предходна ревизия на [фирма], приключила с РА №Р-22221017009041-091-001/07.01.2019 г. С Протокол №Р-22221319001248-П.-002/22.11.2019 г. към административната преписка са присъединени доказателства, ангажирани от жалбоподателя във връзка с извършената му насрещна проверка, приключила с Протокол №П-22221319000173-141-001/28.01.2019 г. На основание чл. 45 от ДОПК, в хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на посочените по-горе доставчици, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в констативната част на РД. След анализ на доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, органите по приходите са установили, че са налице основания за извършване на корекции на декларираните от лицето резултати по ЗДДС и ЗКПО.

В хода на съдебното производство, предмет на оспорване са доставките, за процесните периоди, в частта, с която е потвърден РА, с Решение № 894/14.06.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., както следва: - в частта на облагането по ЗДДС – установени са основания за корекция на декларираните резултати по ЗДДС, за процесните периода вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]; - в частта на облагането по ЗКПО – извършено е преобразуване /увеличение/ на декларирания от юридическото лице счетоводен финансов резултат със сумата на отчетените разходи по фактурите, за които е прието, че не са документално

обосновани.

Относно установените задължения по ЗДДС:

1. По отношение фактурираните доставки от [фирма], в хода на ревизионното производство е установено, че жалбоподателят е декларирал и упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 122 430,00 лв. за данъчните периоди от м. 08.2018 г. до м. 11.2018 г. по 32 фактури, с предмет на доставка „Предоставяне на строителни работници под наем“. На доставчикът е извършена насрещна проверка, завършила с ПИНП №П-22221019078531-141-001/14.02.2020 г. Видно от съдържанието му, в отговор на връченото по електронен път ИПДПОЗЛ от проверяваното лице са представени: копия на спорните фактури, с приложени към тях протоколи за изпълнение на конкретни строителни работи по обекти и договор от 16.07.2018 г., сключен със [фирма], съгласно който [фирма] следва да предостави квалифициран персонал в строителството с оглед полагане на квалифициран и неквалифициран труд за изпълнение на груб строеж от кофражисти, арматуристи и общи работници на обекти на възложителя.

От извършените справки в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди. Отбелязано е също, че дружеството-доставчик е deregистрирано по ЗДДС, поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС и, че за периода на доставките от [фирма] не е подало уведомления по чл. 65 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени лица по трудови правоотношения или справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДФЛ/ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. За доказване на реалността на фактурираните от [фирма] доставки, от ревизираното дружество са представени изентични документи с тези представени от доставчика. След преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са приели, че доставките от [фирма] не са изпълнени реално, тъй като липсва необходимия за изпълнението им кадрови ресурс. Поради тези съображения и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 122 430,00 лв.

2. С мотиви, аналогични на гореизложените, ревизиращите органи са оспорили и реалността на фактурираните от [фирма] доставки по издадените през данъчен период м. 11.2018 г. шест фактури, с начислен данък общо в размер на 35 288,88 лв. и [фирма] по издадените при данъчен период м. 02.2019 г. три фактури с общо начислен ДДС в размер на 15 000,00 лв. Фактурите са с предмет на доставките „Предоставяне на строителни работници под наем“.

При извършените насрещни проверки доставчиците не са представени изисканите им по реда на ДОПК документи, справки и писмени обяснения. В РД е посочено, че дружествата са deregистрирани по ЗДДС и не притежават назначен персонал по трудови и извънтрудови правоотношения.

Единствените доказателства касаещи спорните доставки са ангажирани от ревизираното лице, като същите се свеждат до копия на процесните фактури и Договор за наем на персонал от 01.10.2018г., сключен с [фирма], съгласно който доставчикът приема да предостави квалифициран персонал /арматуристи и кофражисти/ за извършване на строителни дейности на обекти на [фирма]. Предвид констатираната липса на собствен или нает от персонал, органите по приходите са приели, че издадените от [фирма] и [фирма] фактури не документират реално

изпълнени доставки с посочения предмет, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 50 288,88 лв.

3. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчните периоди м. 04.2018 г. и м. 07.2018г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 900,00 лв. по фактури №0...9/16.04.2018 г., №0...4/10.04.2018 г. и №0...60/23.07.2018 г., издадени от [фирма]. Установено е, че фактури №0...9/16.04.2018 г. и №0...4/10.04.2018 г. са издадени преди датата на регистрация на дружеството по ЗДДС, а фактура №0...60/23.07.2018 г. след неговата deregистрация.

4. На основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС за данъчен период м. 01.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по дублирана фактура №30...1140/05.12.2018 г., издадена от [фирма], за която е установено, че е включена в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС /дневник покупки/ на [фирма] през м. 12.2018 г.

5. Наред с извършените корекции по ЗДДС, на основание чл. 175 от ДОПК органите по приходите са доначислили лихви за забава за неправомерно приспадания данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените по-горе дружества, както и за деклариран, но невнесен в срок дължим ДДС за периодите м. 12.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г.

Относно установените задължения по ЗКПО:

Установено е в хода на ревизионното производство, че през 2017г. [фирма] е отчетло разходи по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в размер на 124 315,00 лв. във връзка с получени доставки от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], реалността на които е оспорена в хода на извършеното на жалбоподателя предходно ревизионно производство за установяване на задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.11.2017г. и по ЗКПО за 2016г., приключило с РА №Р-22221017009041-091-001/07.01.2019 г. Цитираният РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С., за което е постановено Решение №1215/15.07.2019 г., с което същият е потвърден изцяло. На основание чл. 156, ал. 1 от ДОПК, РА е обжалван пред Административен съд София град /АССГ/, в резултат на което е образувано дело №10988/2019 г. С Определение №8739/12.11.2019 г. на АССГ, жалбата на [фирма] е оставена без разглеждане и производството е прекратено поради неизпълнение на дадените указания. Определението не е обжалвано пред ВАС и е влязло в законна сила, поради което е влязъл в сила и предходният, описан по-горе РА.

Аналогични са констатациите относно отчетените разходи през 2018г. През годината ревизираното лице е отчетло разходи по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в размер на 661 900,00 лв., на основание фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Предвид недоказаното изпълнение на фактурираните доставки е прието, че отчетените разходи не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, тъй като не документират вярно стопанска операция чрез първичен счетоводен документ.

При така установената факти, и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от с. з. декларираният счетоводен финансов резултат за 2017г. е увеличен със сумата от 124 315,00 лв. и за 2018г. със сумата от 661 900,00 лв. Определеният при ревизията дължим корпоративен данък за 2017 г. е размер на 12 921,68 лв. За 2018 г. е определен дължим корпоративен данък в размер на 67 025,85 лв.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, представена от ответната страна, ведно с всички доказателства приети и приобщени в хода на ревизионното и административното производство. От страна на жалбоподателя, с оглед оспорванията му, както и при доказателствената тежест, която носи в процеса, не са представени други доказателства, различни от събраните от ревизиращите органи.

В съдебното производство са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния Доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001248-091-001/06.08.2020г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221521020615-003-001/18.02.2021г., издадени от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за доставките, посочени в РА /съответно РД/, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи и материалната законосъобразност на РА, по отношение на установените задължения, съгласно преобразувания счетоводен резултат по ЗКПО за 2017 и 2018г. и начислените лихви за м.12.2018; м.03.2019 и м. 04.2019г. Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени и са вложени и отчетени с последваща реализация, като не е

съобразена спецификата на икономическата дейност на ревизираното лице. Намира, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори и приемо-предавателни протоколи, при доставчиците и при ревизираното лице, както наличието на фактури за тях, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит.

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Не е предмет на спор и непредставянето на доказателства от преките доставчици на ревизираното лице или от техни подизпълнители, във връзка с извода за липса на кадрова и техническа обезпеченост и възможности за реално извършване на договорените услуги, доколкото той е базиран на справки в масивите на НАП.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като към всяка са приложени съпътстващи договори и приемо-предавателни протоколи. Съгласно чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството /ЗСч/ предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции. Документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция. В случая по отношение на фактурите, издадени от процесния доставчик, не може да се приеме, че са спазени принципите за документална обосновааност, визирани в ЗСч. и ЗДДС. По делото-не са представени доказателства от които по безспорен и категоричен начин, да се установява наличието на последваща доставка или влагането на доставените стоки и услуги в конкретен обект, свързан с осъществяваната от жалбоподателя основана икономическа дейност. По отношение на доставките на персонал, който е специализиран, липсват данни и доказателства относно квалификацията на същия, броя, вида предоставен персонал, наличието на трудови или граждански правоотношения, по силата на които е нает от съответния доставчик, какъв вид СМР е извършено, с каква техника, по отношение на кои обекти, липсват доказателства за разходни сметки, както и необходимите документи, удостоверяващи етапи на извършената евентуално от конкретно наети лица строителна дейност.

Макар и представените договори и фактури, да са с предмет, свързан с основната икономическа дейност на ревизираното лице, не са представени доказателства, които да установяват към кой елемент от основната икономическа дейност на ревизираното лице са относими, както и за кои последващи доставки на ревизираното лице се отнасят, в кои обекти са били реално вложени.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, съответно ЗКПО, във връзка с изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките, поради което е и налице използването на фактури с невярно съдържание, което прави сделките, документално необосновани.

#### По ЗДДС:

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и

обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обосноваван. Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и идентични договори, както и приемо-предавателни протоколи, които не позволяват индивидуализация на конкретна доставка, както и индивидуализация на родово определени стоки и услуги. Наличието само на рамкови договори, протоколи и фактури, не е достатъчно за доказване реалността на доставките. Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото „Б.“ от 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 СЕС е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от



законодателството на ЕС обща система на ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Т., С-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112. В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и D., С-80/11 и С-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год по дело С-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: 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.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната

хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че законосъобразно е прието, че не са реално осъществени доставки по фактури, от доставчиците, както следва: от [фирма], за данъчните периоди от м. 08.2018г. до м. 11.2018г.; от [фирма], за данъчен период м. 11.2018г.; от [фирма] за данъчен период м. 04.2018г. и м. 07.2018г.; от [фирма], за данъчен период м. 01.2019г., за който е установено, че е дублирана фактура №30...1140/05.12.2018г., включена в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС /дневник покупки/ на [фирма] през м. 12.2018 г., издадени от [фирма] преди и след регистрацията на доставчика по ЗДДС.

По отношение на доставчика [фирма], е безспорно установено, че са издадени данъчни документи-фактури, без лицето да има валидна регистрация по ЗДДС. Съгласно чл. 82, ал. 1 от ЗДДС данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка. По силата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС данъкът се начислява от регистрирано лице. В настоящия случай [фирма] е начислил данък по посочените фактури, като към този момент не е бил регистриран по ЗДДС. Следователно данъкът по тази доставка е начислен неправомерно, поради което и ревизиращите органи правилно са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Съгласно чл. 175, ал. 1 от ДОПК за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва за забава в размер, определен в съответния закон. Доколкото жалбоподателя не е представил доказателства за внасянето в законоустановения срок на дължимите данъчни задължения и не е изложил конкретни мотиви, опровергаващи изводите на органите по приходите, настоящата инстанция намира, че правилно и законосъобразно ревизиращите органи са извършили корекции по ЗДДС, на основание чл. 175 от ДОПК, като са доначислили лихви за забава за неправомерно приспадания данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените по-горе дружества, както и за деклариран, но невнесен в срок дължим ДДС за периодите м. 12.2018 г., м. 03.2019г. и м. 04.2019.

Липсата на реалност на доставките, обективирани в процесните фактури и приложените към тях договори и приемо-предавателни протоколи, води до обоснования извод за наличието на симулативни сделки, които прикриват друго различно съглашение между страните, доколкото е безспорно установена кадровата обезпеченост на ревизираното лице, за текущия период, да извърши част от доставките със свой наличен ресурс, или да ползва предходен доставчик, без наличието на опосредена сделка на комисионер. Този извод се подкрепя в достатъчна степен от приложените и анализирани подробно доказателства от ревизиращите органи, а именно: констатираната липса на персонал, който притежава квалификацията за извършване на доставките при доставчиците, липсата на данни и документи от предходни доставчици за придобиването на стоките, предмет на доставките, липсата на доказателства за последващи доставки, установената свързаност чрез първоначалния собственик на ревизираното лице и доставчиците, както и установеното идентично представителство на пълномощника на част от

доставчиците, което аргументирано, чрез анализа на всички относими доказателства, обосновава извода-за знание в жалбоподателя, за наличието на правна конструкция, която позволява реализирането на данъчна измама и предоставя данъчно предимство. Понятието данъчна измама, както и пределите на доказването му е посочено в Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. на СЕС. В него се подчертава необходимостта националният съдия да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че „обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане. В процесния случай ревизиращите органи подробно по отношение на всяка доставка, обективизирана с фактура, ясно в РД и РА, са посочили доказателства и са направили анализ на същите, за да достигнат до правилен извод, за наличието на данъчна измама, представляващи основания по т. 1 от диспозитива решение на СЕС по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. Наличието на данъчно предимство, съгласно мотивите на дело С-255/02 /Х. (Н.)/, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични и вторични счетоводни документи, изисква установяването въз основа на анализ на обективните данни и доказателства по отношение на документирани доставки, намерение за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава симулативна конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито в достатъчна степен са събрани и анализирани от ревизиращите органи по настоящото производство, за да бъде направен обоснован извод в този смисъл. Такива са и мотивите по съединени дела С-354/03 /О. (О.)/, С-355/02 /Ф./ (F.)/ и С- 484/03 /Б. Х. С. (В. Н. S.)/. Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите и договорите, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани и поради наличието на достатъчно доказателства за знание в жалбоподателя за участие в изкуствена правна конструкция, която по своя характер представлява по смисъла на ЗДДС данъчна измама, няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит. Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя, за процесния период. В хода на съдебното

производство, се установи, че органите по приходите правилно приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС и съответно е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е че данъка по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно.

#### По ЗКПО:

Предвид изложените мотиви за липса на реално изпълнени доставки по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], Н. Г.“ Е. и [фирма], изложени в настоящото и предходното ревизионно производство приключило с издаването на РА №Р-22221017009041-091-001/07.01.2019г., основателно органите по приходите са приели, че отчетените разходи са документално необосновани и в тази връзка законосъобразно са извършили преобразуване на декларираните от жалбоподателя финансови резултати по реда на ЗКПО за данъчните периоди 2017г. и 2018 г. По отношение разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено, че счетоводно са отразени в текущия отчетен период, което е довело до намаляване на счетоводния финансов резултат. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обосноваост за целите на ЗКПО. Съгласно текста на посочената разпоредба, за да бъде признат като документално обоснован един счетоводно отчетен разход, материалният данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане да са налице две кумулативно изпълнени изисквания. Първо - да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на приложимия счетоводен закон. Едновременно с това, като второ условие законът изисква този документ да отразява вярно стопанската операция. В конкретния случай, спорните разходи не отговарят на изискванията на ал. 1 от чл. 10 на ЗКПО и не могат да бъдат третирани като документално обосновани, тъй като в хода на ревизията е доказано, че издадените фактури документират стопански операции, за които не може да се приеме, че са реално извършени между посочените във фактурите контрагенти. Поради горното, за целите на ЗКПО спорните разходи следва да се третират като документално необосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да се признаят за данъчни цели.

В тази връзка относими се явяват и разпоредбите на чл. 16 от ЗКПО, третиращи случаите на отклонение от данъчно облагане. По силата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се счита и заплащането на възнаграждения и обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Настоящият случай попада в хипотезите на чл. 16, ал. 1, и ал. 2 т. 4 от ЗКПО, поради което и съдът прави извод, че ревизиращите органи правилно са установили допълнителни задължения по ЗКПО, в тази част РА, е законосъобразен.

По делото са представени и приети на хартиен и магнитен носител, доказателства, удостоверяващи компетентността на лицата, издали актовете в хода на ревизионното производство, доказателства и заповеди, удостоверяващи компетентността на издателя на решението, постановено при административното оспорване на акта, както и документи, удостоверяващи електронното издаване и връчване на документи, поради което и не се констатира незаконосъобразност на оспорения акт или нарушения на административно производствените правила, обосноваващи неговата

отмяна на тези основания.

В обобщение, съдът прави извод, че Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001248-091-001/06.08.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221521020615-003-001/18.02.2021 г., издадени от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, *в частта*, в която е потвърден с Решение № 894/14.06.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., оспорен пред съда, е законосъобразен, поради което и жалбата като недоказана и неоснователна, следва да се остави без уважение.

С оглед изхода на спора и направено искане от ответната страна на същата се държат съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя в размер на 5 269.00 лв., в съответствие с чл.8, т.5 от Наредба 1/09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, които следва да се заплатят от жалбоподателя.

**Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав**

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** Жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] магазин – офис 8, представлявано от Управителя Б. Х. Б., в качеството на управител, *срещу* Ревизионен акт /РА/ №Р-22221319001248-091-001/06.08.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221521020615-003-001/18.02.2021 г., издадени от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, *в частта*, в която е потвърден с Решение № 894/14.06.2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, НАП-С., с който на дружеството са установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 04.2018 г., от м. 07.2018 г. до м. 09.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. в общ размер на главницата от 154 770.98 лв. и по ЗКПО за периодите 2017 г. и 2018 г., в общ размер на главниците от 79 947.53 лв., ведно със съответните лихви за забава, както и в частта на установените лихви по ЗДДС за данъчните периоди м. 12.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г., възлизащи общо на 39 176.63 лв., *като неоснователна*.

**ОСЪЖДА** С. Т. М.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] магазин – офис 8, представлявано от Управителя Б. Х. Б., *да заплати* в полза на Национална агенция за приходи сумата от 5269.00 лв. (пет хиляди двеста шестдесет и девет лева), *представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство по делото*.

*Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.*

**СЪДИЯ:**