

# РЕШЕНИЕ

№ 4571

гр. София, 07.07.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 27.06.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **7839** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „И. 88“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя В. О. К. чрез адв. Я. С. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221520003881-091-001/04.01.2021г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и С. А. К. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с Решение № 965/28.06.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 217 073,01 лв. и са начислени лихви в размер общо на 24 368,30 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че за реалността на доставките са ангажирани множество доказателства, както и че са извършени плащания към доставчиците. Сочил, че липсата на кадрова, техническа и ресурсна обезпеченост на контрагентите му не е основание за отказ на данъчен кредит и формиране на извод за нереалност на доставките и в тази връзка се позовава на решение на СЕС, постановено по дело С-324/11. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален

представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски съгласно представен списък.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221520003881-020-001/01.07.2020г., връчена на 01.07.2020г., е възложено извършването на ревизия на „И. 88“ – ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2019г. до 31.05.2020г. Заповедта е издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Ф. С. Й. по силата на Заповед №РД-84-2200-498/18.06.2020г. на директора на ТД на НАП С.. Определен е срок за извършване на ревизията до три месеца от датата на връчване на заповедта, в случая до 01.10.2020г. Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221520003881-020-002/24.09.2020г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., срокът за приключване на ревизията е продължен до 01.12.2020г. Т. П. Н. и Ф. С. Й. са оправомощени да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП, С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221520003881-092-001/01.12.2020 г., срещу който по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е подадено възражение с приложени множество доказателства. Същото е прието за неоснователно, видно от мотивите на РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22221520003881-091-001/04.01.2021г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 15.01.2021 г.

Видно от констатациите на процесния РА, допълнително установените задължения и извършените корекции произтичат от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 217 073,01лв. по всички фактури, отразени в дневниците за покупки на ревизираното дружество, в т.ч. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и т. 2, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, по фактури издадени от „Греко Продуктс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Мади Консултинг“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], както и на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС по всички останали фактури.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

По данни от ревизионния доклад, за периодите в обхвата на ревизията, „И. 88“ – ЕООД е декларирало извършени доставки на стоки и услуги, като основни клиенти са „Виа Конструкт Груп“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „Джи Пи Груп“ АД с ЕИК[ЕИК] и „Автомагистрала Хемус“ АД с ЕИК[ЕИК].

Представени са договори за СМР с „Греко Продуктс“ ЕООД, протоколи, фактури към клиенти, оборотни ведомости, счетоводни справки. Констатирано е, че изпратените документи не са заверени „Вярно с оригинала“ и не са подписани с електронен подпис от лицето, поради което органите по приходите са счели, че не следва да бъдат кредитирани.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на посочените по горе дружества, преки доставчици на жалбоподателя „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД. Резултатите от извършените проверки са отразени в протоколи, подробно описани в РД.

С Протокол №АА1756046/20.11.2020 г. към ревизионното производство са приобщени Ревизионен акт №Р-22221419005891-091-001/07.08.2020г. и Ревизионен доклад №Р-22221419005891-092-001/09.03.2020г., издадени при извършена ревизия за определяне на задълженията по ЗДДС на „Греко Продуктс“ ЕООД за периодите от м. 04.2019 г. до м. 07.2019 г.

След анализ на събраните доказателства, издателите на акта са приели, че на жалбоподателя не следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 026,28 лв. по 89 фактури, описани на стр. 18-21 от РД.

Органите по приходите са констатирани, че от ревизираното дружество не са представени оригинали на първични счетоводни документи. Ревизиращият екип е приел, че за „И. 88“ – ЕООД не е налице правото на данъчен кредит, поради неизпълнение на разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, съгласно която лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Предвид разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК и с оглед непредставянето на изискваните доказателства е прието, че не съществуват.

2. По отношение непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 89 233,40 лв. по 61 фактури, издадени от „Греко Продуктс“ ЕООД за периоди от м. 05.2019 г. до м. 09.2019 г.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221420131687-141-002/23.09.2020 г. Констатирано е, че изготвеното искане за представяне на документи и писмени обяснения е връчено на 19.08.2020г. на декларирания от дружеството електронен адрес. До момента на съставяне на протокола не са представени изискваните документи и обяснения.

При проверка в ИС на НАП е установено, че фактурите са отразени в отчетните регистри - дневници за продажби на доставчика с предмет на доставка „продажби“, а в дневниците му за покупки всички доставки за проверявания период са от рискови доставчици. Констатирано е също, че в „Греко Продуктс“ ЕООД не е имало назначени лица по трудов договор, а съгласно справка по ЕИК за подадени данни по чл. 73, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, през 2019г. в дружеството е имало 10 човека, наети по нетрудови правоотношения /стр. 11 от РД/.

Установено е също, че на „Греко Продуктс“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.04.2019г. - 31.07.2019 г., приключила с РА №Р-22221419005891-091-001/07.08.2020 г. и Ревизионен доклад №Р-22221419005891-092-001/09.03.2020г., приобщени към настоящото производство.

Съгласно същите, в хода на ревизията не е доказана реалността на декларираните извършени облагаеми доставки на стоки и услуги както от страна на ревизираното лице, така и от проверените негови контрагенти по продажбите. Насрещните проверки, извършени от ревизиращия екип са установили разнороден предмет на декларираните от „Греко Продуктс“ ЕООД доставки към неговите клиенти:

СМР-услуги, авто-тенекеджийски услуги, доставки на авто-части и офис-обзавеждане и др.

В хода на ревизията от „И. 88“ – ЕООД са представени документи, заведени в деловодната система на НАП с вх. №53-00-3049 от 01.12.2020г. Приложени са договори за СМР с „Греко Продуктс“ ЕООД, протоколи и счетоводни справки. Представените от „И. 88“ – ЕООД документи не са кредитирани, тъй като не са изпратени от декларирания от дружеството електронен адрес за кореспонденция с НАП, не са заверени и подписани с електронен подпис.

3. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 125 813,33лв. по 85 фактури, издадени от „Мади Консултинг“ ЕООД за периодите от м. 10.2019 г. до м. 04.2020 г.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22220620131685-141-001/09.11.2020 г. Констатирано е, че изготвеното искане за представяне на документи и писмени обяснения е връчено на 19.10.2020 г. по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриване на дружеството на декларирания адрес за кореспонденция. До момента на съставяне на протокола /ПИНП/ не са представени изискваните документи и обяснения.

При проверка в ИС на НАП е установено, че фактурите са отразени в отчетните регистри - дневници за продажби на доставчика, с предмет на доставка „продажби“, а в дневниците му за покупки всички доставки за проверявания период са от рискови доставчици /в т.ч. от „Греко Продуктс“ ЕООД /. Констатирано е също, че в „Мади Консултинг“ ЕООД не е имало назначени лица по трудов договор, а няма и информация за наети лица по извънтрудови правоотношения.

Във връзка с процесните доставки, от „И. 88“ – ЕООД са приложени единствено счетоводни справки, касаещи фактурите от „Мади Консултинг“ ЕООД. Не са представени самите фактури, заверени копия на договори, протоколи, документи за плащане по доставките, данни за материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчика, за изпращани/получавани ценови оферти и търговска кореспонденция между страните, доказателства за последваща реализация и т.н.

При така установената фактическа обстановка, органите по приходите са обобщили, че в случая от доставчиците не са представени доказателства, а представените от ревизираното лице документи не се кредитират за целите на ревизията. Прието е, че фактурите, издадени от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД макар и привидно да отразяват реална сделка, де факто са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка, тъй като не се основават на реални търговски взаимоотношения, а представляват способ за генериране на данъчен кредит. Предвид това с РД е направено предложение, на „И. 88“ – ЕООД да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, отразени в дневниците му за покупки през периодите от 01.05.2019 г. до 31.05.2020 г.

В рамките на законоустановения срок по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение с вх. №53-00-3049#25/15.12.2020 г., към което са приложени голям обем писмени доказателства, м т.ч. оборотна ведомост на „И. 88“ – ЕООД и хронологични счетоводни регистри за осчетоводяване на спорните фактури; договори за СМР, сключени с „Греко Продуктс“ ЕООД; протоколи обр. 19 за завършени СМР с предстоящи разплащания по тях; фактури, заедно с касови бележки за осъществени разплащания в брой. Приложени са също: справка за придобити от ревизираното лице мобилни телефони и преносими компютри и офис техника; справка за придобит чрез

договор за лизинг лек автомобил Шкода О.; справки по образец от №1 до №5 за машини, стоки, оборудване, стопански инвентар, наети и собствени активи - строителна техника и пособия за осъществяване на СМР, недвижими имоти, заеми и кредити.

Издателите на акта са приели възраженията на лицето за неоснователни. Посочено е, че се касае за спор относно правото на приспадане на данъчен кредит от множество преки доставчици на ревизираното лице - „Греко Продуктс“ ЕООД, „Мади Консултинг“ ЕООД, „А1 България“ ЕАД, „Алфа Проджект Мениджмънт“ ЕООД, „Бултекс 99“ ЕООД, „Доверие Брико“ АД, „Ташев Галвинг“ ООД, „Вилаз Груп“ ООД, „Янкулов Инвест“ ЕООД, „Маркар Прогрес“ ЕООД, „Просол“ ООД, „Баухаус България“ ЕООД, „Инвойсинг Солюшън България“ АД, „Гемакс Търговски център за дома“ ЕООД и др., а приложените към възражението писмени доказателства, касаят единствено доставките на СМР и материали от „Греко Продуктс“ ЕООД. По отношение на останалите доставчици не са ангажирани никакви писмени доказателства.

Предвид изложеното, с РА изцяло е потвърдено направеното с доклада предложение за установяване на задължения и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 217 073,01 лв. по всички фактури, отразени в дневниците за покупки на „И. 88“ – ЕООД.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 965/28.06.2021г., с което е изменен и потвърден. Ревизионният акт е изменен в оспорената част като:

- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 05.2019 г. в размер на 14 902,08 лв. е определен на 14 851,25 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 06.2019 г. в размер на 15 586,82 лв. е определен на 14 958,83 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 07.2019 г. в размер на 12 751,51 лв. е определен на 12 492,63 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 08.2019 г. в размер на 22 929,50 лв. е определен на 22 747,01 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 09.2019 г. в размер на 29 631,40 лв. е определен на 29 599,98 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 10.2019 г. в размер на 16 828,00 лв. е определен на 16 798,17 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 11.2019 г. в размер на 23 582,50 лв. е определен на 23 574,07 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 12.2019 г. в размер на 18 870,00 лв. е определен на 18 840,75 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 02.2020 г. в размер на 20 103,00 лв. е определен на 20 094,99 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 03.2020 г. в размер на 11 453,00 лв. е определен на 11 416,07 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 04.2020 г. в размер на 42 563,80 лв. е определен на 42 459,84 лв., ведно със съответните лихви;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м. 05.2020 г. в размер на 0,00 лв. е определен на ДДС за възстановяване в размер на 116,91 лв.

С Решение № 965/28.06.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С. обжалваният РА е потвърден в останалата му част. Видно от уточнителна молба от ответника от 08.06.2023г. след направените корекции частично са отменени установените задължения общо в размер на 1484, 93 лев, ведно с лихви в размер на 535,70 лева във връзка с отказан данъчен кредит по 68 фактури, съответно РА е потвърден в останалата му част. След направените с решение № 965/28.06.2021г. корекции, с процесния РА остават задължения общо в размер на 239 420,68 лева, в т.ч. главница в размер на 215 588, 08 лева и лихви в размер на 23 832, 60 лева.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-537/12.07.2021г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, изготвена от Е. К.. Съгласно предоставените годишни отчети, синтетични оборотни ведомости, аналитични оборотни ведомости и детайлни рекапитулации вещото лице прави извод, че „И. 88“ – ЕООД за периода 01.05.2019г. до 31.05.2020г. не е нарушавало основни принципи на счетоводството при съставянето на счетоводната отчетност. От предоставените хронологични регистри за доставчик „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД за периода 01.05.2019г. до 31.05.2020г. и СД за данък добавена стойност, дневник за покупки, дневник за продажби за данъчни периоди от м.05/2019г. до м.05/2020г., експертът е установил, че отразеният ДДС по процесните фактури в дневниците за покупки съответства на заведения в счетоводните регистри на „И. 88“ – ЕООД. От извършената проверка на записванията в предоставените СД за данък добавена стойност, дневник за покупки, дневник за продажби по данъчни периоди, е установено, че издадените от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД присъстват в дневниците за покупки.

Според вещото лице фактурираните доставки са услуги извършвани, от доставчиците като подизпълнители. От предоставените хронологични регистри, фактурираните услуги от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД, са отразени в счетоводните регистри на „И. 88“ – ЕООД по сметка 602/3 - Подизпълнител/наем техника, с което отговарят на индивидуалния сметкоплан на дружеството. Отчитането на фактурираните услуги от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД, е съгласно счетоводната политика на дружеството. Първичните счетоводни документи - процесните фактури за покупки от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД, според експерта съдържат

реквизитите, по чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна, по искане на жалбоподателя, е допусната и приета, без оспорване от страните и съдебно-техническа експертиза /СТЕ/, изготвена от инж. А. Ж. А., която подробно е отговорила на поставените въпроси: 1. Договаряли ли са жалбоподателят и „М. консултинг“, както и жалбоподателя и „Г. П.“ изпълнение на СМР по пазарни цени спрямо актуалните цени към момента на възлагане на услугите.; 2. Извършени ли са в посочените в договорите строителни обекти възложените на „М. К.“ и „Г. П.“ СМР.

По искане на жалбоподателя в качеството на свидетел е разпитан – К. Р. Д. – общ работник, работещ на трудов договор с „И. 88“ – ЕООД, който твърди, че през 2019г. е работил на обект – хотел „Х.“. Според свидетеля на този обект са присъствали представители и работници на дружеството „Г. П.“ ЕООД, като той ги е разпознал по надписите на дрехите им и е говорил с тях.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

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.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, 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, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Условията и редът за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит са посочени в глава седма от ЗДДС. На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне начисления данък за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми

доставки. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС, за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, същото следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред.

Съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, което предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, или в един от следващите 12 данъчни периода. Правото на приспадане на данъчен кредит според ал. 2 на същата разпоредба се упражнява, като лицето включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период по ал. 1 в справка-декларацията по чл. 125 за същия данъчен период и посочи документа по чл. 71 в дневника за покупките по чл. 124 за данъчния период по т. 1.

В конкретния случай, на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 541,25 лв. по 21 фактури. За да бъде правото на данъчен кредит валидно упражнено, данъчно задълженото лице трябва да разполага с оригинален първичен счетоводен документ или с фотокопие от екземпляра на издателя на документа, заверено от него с подпис и печат, което да съхранява в счетоводството си. В този смисъл, на осчетоводяване подлежат само оригиналните счетоводни документи или екземпляри, заверени от издателя им с подпис и печат – аргумент от чл. 58, ал. 2 от Правилника за прилагане на ЗДДС /ППЗДДС/. Обстоятелството, че покупките са декларирани от лицето в дневниците за покупки, а доставчиците са декларирали съответните продажби в своите дневници за продажби не е основание за друг извод, тъй като отчетните регистри - дневниците за покупки и дневниците за продажби са само вторични регистри, които се изготвят въз основа на първичните счетоводни и данъчни документи и като такива не могат да ги заместят. Изискването лицето да притежава оригинален данъчен документ е насочено освен към спазване на счетоводния принцип за документална обосновааност, също така и към предотвратяване на злоупотребите с ДДС, което е и причината законът да предвижда нарочно установена специфична процедура по уведомяване на контролните органи в случай на изгубване, унищожаване или повреждане на данъчните документи – чл. 58, ал. 2 от ППЗДДС.

С оглед гореизложено, и след като от страна на данъчно задълженото



лице не са представени нито оригинали, нито заверени копия от процесните фактури, то не може да се приеме за установено, че същото притежава такива документи, поради което и като последица от това, не е възможно да се приеме, че в случая спорното право на данъчен кредит е надлежно упражнено. Липсата на условието по чл. 71, т. 1 от ЗДДС за надлежното упражняване на правото на данъчен кредит само по себе си е основание това право да бъде отказано, независимо от липсата или наличието на останалите предпоставки за възникване на правото, съгласно чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, респ. независимо от липсата или наличието на основанията по чл. 70 от ЗДДС за отказ на данъчния кредит. Съдът споделя изводите на органите по приходите и относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД. Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО/ на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура и доставката да е реално осъществена. Двете условия са кумулативни. Липсата на което и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Когато се касае за доставка на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, каквито са фактурираните, следва да се установи какви конкретно са услугите по вид, характер и обем. Видно от мотивите на т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело С-653/11 г., Р. N. на Съда на Европейския съюз /СЕС/, услугата подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което са разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. С оглед на това при извършване на преценка за реалността на престираните услуги е необходимо да се изследва дали при възлагането им страните са договорили по достатъчно конкретен начин техния вид, обем, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва също да се прецени какви резултати са престирани, съответстват ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи, както и да се установи обстоятелството, че именно лицата, издали фактурите, са изпълнители – непосредствено или чрез подизпълнител, на фактурираните услуги. Доказателствената задача на жалбоподателя като ревизирано лице, което твърди, че в негова полза е

възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и използването им за последващи облагаеми доставки в рамките на дейността му.

Доводите в оспорвания РА, с който е отказано правото на приспадане на данъчен са основани на липсата на доказателства за реално извършване на фактурираните доставки от спорните доставчици „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД. В законодателството и в съдебната практика не са утвърдени абсолютни критерии, въз основа на които да се направи преценка и да се приеме за установено по несъмнен начин действителното осъществяване на дадена доставка. В практиката на Върховния административен съд /ВАС/ е застъпено становището, че пълното доказване на доставката, като сделка между две страни, изисква ангажиране и анализ на всички относими писмени документи. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот. С оглед на това, при извършване на преценка досежно реалността на престираните услуги е необходимо да се установи обстоятелството, че именно лицата, издали фактурите, са изпълнители – непосредствено или чрез подизпълнител, на фактурираните услуги, както и да се изследва дали при възлагането им страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида на услугите, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва да се прецени резултатът, който е предаден, съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи. За да бъде една услуга фактически осъществена се изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влагане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга.

В настоящия случай, във връзка със спорните доставки, от жалбоподателя /в т.ч. с подаденото на 30.12.2020г. допълнение към възражението/ са приложени копия на издадените фактури към клиентите му: „Виа Конструкт Груп“ ЕООД, „Джи Пи Груп“ АД и „Автомагистрали Хемус“ АД, придружени с протоколи за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР.

Представени са и издадените от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД фактури, всяка от които на стойност под 10 000,00 лв., придружени с фискални бонове и договори с предмет: „събиране и

почистване на строителни отпадъци“, „разбиване на бетон“, „армиране на плочи“, „бетониране на плочи“, „армиране“, „изграждане на шахти“, „полагане на гранит и унипаваж“, „предоставяне на работници и водене на отчетността /явяване и неявяване/ и обема на извършената работа“ и др. и протоколи за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР. От посоченото в договорите и протоколите е видно, че обектите, на които се извършват дейностите са: „Х. – Мултифункционална сграда с хотел, магазини и подземни гаражи“, „Г. парк“, „проект за разширение на метрото, подобект метростанция 9“, „3-та метролиния – метростанция 15 – Л. 7“; „Б. кар“; „изграждане, възстановяване и обновяване на публични пространства в централната част на С. – Зона 2“, „проект за разширение на метрото – трета метролиния“ и др.

Аналогични документи са ангажирани и от името на „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД - договори, фактури и протоколи за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР. Цитираните в придружителните писма счетоводни справки на сметки 411, 453/2, 501 и 703/702/ не са приложени към доказателствата.

Видно от посоченото в договорите, които са еднотипни /чл. 1 и чл. 2/, изпълнителят влага свои инструменти във връзка с изпълнението, а вложените материали не са за негова сметка, т.е. на „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД е възложено единствено полагането на труд. Извършването на доставка на услуга – СМР и то във фактурирания обем /1 075 233,67 лв. без ДДС/ несъмнено е свързано със съответното престиране на труд. За да се приеме, че посочените услуги са реално извършени от сочените доставчици е необходимо най-напред да бъде установено, че същите са разполагали с кадрови ресурс и са били технически обезпечени за изпълнението им. В „Мади Консултинг“ ЕООД няма и не е имало назначени лица по трудов договор, а няма и информация за наети лица по извънтрудови правоотношения. Относно „Греко Продуктс“ ЕООД, при справка в ИС на НАП съдът установи, че противно на посоченото в РД, в дружеството е имало 10 лица назначени на трудов договор, а не на граждански, но същите не са били действащи през 2019 г., когато са фактурирани и следва да са били извършени спорните доставки.

С допълнение към жалбата, прието с вх. №23-22-115#8/26.04.2021г. са ангажирани доказателства за кадровата обезпеченост на доставчиците - граждански договори, ведомости, сметки за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ, справка за изплатени през годината доходи по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ и за удържаните данък и задължителни осигурителни вноски,

подадена декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ, протоколи за подадени данни. Съдът намира, че с представените едва с жалбата граждански договори с 21 лица не се доказва трудовата обезпеченост „Мади Консултинг“ ЕООД да извърши строителни услуги в документирувания обем /629 066,67 лв. без ДДС, за 7 месеца/. Аналогично с представените едва с жалбата граждански договори с 10 лица не се доказва кадровата обезпеченост на „Греко Продуктс“ ЕООД да извърши строителни услуги в документирувания обем /446 167,00 лв. без ДДС, за 5 месеца/. Съдът не кредитира така представените граждански договори, тъй като взаимоотношенията между доставчика и физическите лица – изпълнители, са уредени по начин, изключващ потвърждаването на една достоверна дата за възникването им. Въпреки че към жалбата са приложени ведомости, сметки за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ, справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ и декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ, в информационните масиви на агенцията липсват данни за подадени декларации за удържани осигуровки и данъци, а лицата от своя страна не са декларирали такива доходи с ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. Наличието на такива декларации, приети в НАП, би било доказателство за датата на възникване на съответните взаимоотношения, в случая обаче такива данни липсват. С ангажираните допълнителни доказателства се цели доказване на изпълнение на услугите от физически лица, но в договорите няма конкретни данни за обема възложена работа, за обекта, на който следва да се извърши, за времето, за което са наети и през кои дни са работили. Не е доказана и техническата обезпеченост на доставчика за извършване на услуги от вида на фактурираните, доколкото съгласно предвиденото в договорите, необходимите инструменти и оборудване са собственост на изпълнителя. За ревизирувания период в дружествата – доставчици липсват данни за наличието на необходимите за осъществяване на спорните доставки персонал и техника. Липсва и информацията относно необходимите за изпълнението на възложените СМР материали. Не са ангажирани каквито и да е данни от кого са закупени, от къде са закупени и как са транспортирани до обектите, на кога са предадени, как са съхранявани и т.н.

Наличието на издадена фактура и съответните ѝ отразявания в счетоводството на получателя не обосновава извод за реалност на доставките, след като от обективна страна са установени обстоятелства, които изключват изпълнението от страна на издателя на фактурите. Съобразно принципа на предимство на съдържанието пред формата, регламентиран в Закона за счетоводството /ЗСч/, сделките и събитията следва да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо

съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен.

В подкрепа на извода за фиктивност на процесните сделки са и получените от ИС на НАП данни относно спорните доставчици. Установено е, че дружествата са с рисков профил и са deregистрирани по ЗДДС на основание чл. 176 от закона, поради това, че не изпълняват задълженията си и/или не се намират на адрес за кореспонденция. Не са отчитани разходи за платени наеми на помещения, офиси, вода, ел. енергия, интернет и телефонни услуги. Няма деклариран счетоводен офис, нито данни за лицата, водещи счетоводството на дружествата и носещи отговорност за отразените стопански операции. В дневниците за покупки на „Мади Консултинг“ ЕООД за периодите на издаване на спорните фактури са отразени доставки от рискови субекти – „Греко Продуктс“ ЕООД и „Ем Джи Стил“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и е ползван данъчен кредит по фактури от neregистрирани по ЗДДС лица - „Реклама Елинор“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Барс Мениджмънт“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Аналогична е и ситуацията по отношение на „Греко Продуктс“ ЕООД – в дневниците му за покупки са отразени само фактури от „Тедан Транс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Реклама Елинор“ ЕООД, като по отношение на последното „не е намерен насрещен документ“, т.е. в дневниците за продажби на доставчика не са отразени тези фактури. По данни от търговския регистър, декларираната от „Греко Продуктс“ ЕООД дейност е търговия на дребно с други хранителни стоки. В съвкупност, тези факти и обстоятелства поставят под съмнение извършването на реална стопанска дейност от „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД.

Не е доказано и плащането по спорните фактури, доколкото наличието на фискални бонове не удостоверява по несъмнен начин това обстоятелство. Плащането не е доказано, включително чрез редовно осчетоводяване, доколкото доставчиците - „Греко Продуктс“ ЕООД и „Мади Консултинг“ ЕООД не са представили документи, потвърждаващи доказателствената стойност на представените от ревизираното дружество фискални бонове. Не са налице извлечения от относимите счетоводни сметки на доставчиците /сметка 501/, както и дневни отчети, които да послужат за проследяване и съпоставка на постъпленията по касата, след като от страна на ревизиращите органи са направени всички допустими процесуални действия за проверка на счетоводството на спорните доставчици. Същите не са открити при извършените им насрещни

проверки, което е довело до невъзможност за извършване на проверка в счетоводствата им.

Наличието на издадена фактура и съответните ѝ отразявания в счетоводството на получателя не обосновава извод за реалност на доставките, след като от обективна страна са установени обстоятелства, които изключват изпълнението от страна на издателя на фактурите. Използването от получателя на фактури с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Така и Решение от 07.12.2010 г., по дело С-285/09, т. 49 на СЕС, съгласно което Общностното право не изключва възможността държавите членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства.

Съдът счита, че с декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит жалбоподателят е претендирал субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало и поради това не може да бъде защитен от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания. Предвид гореизложеното, съдът счита, че правилно с оспорваният РА е отказано право на данъчен кредит по фактурираните доставки. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 14 226,83 лева съобразно чл.7, ал.2, т.5 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 239 420,68 лева /

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата от „И. 88“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя В. О. К. чрез адв. Я. С. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221520003881-091-001/04.01.2021г., изменен и потвърден

с Решение № 965/28.06.2021г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 215 588, 08 лева и са начислени лихви в размер общо на 23 832, 60 лева.

**ОСЪЖДА** „И. 88“ – ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя В. О. К. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 14 226,83 /четиринадесет хиляди двеста двадесет и шест/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**