

# РЕШЕНИЕ

№ 5809

гр. София, 16.09.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 24.10.2012 г. в следния състав:  
**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова**

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **3836** по описа за **2012** 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).

Съдебното производство е образувано по жалба вх. № 23292 от 08.12.2010 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), подадена от [фирма], [населено място] чрез М. Н. – управител, срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/26.05.2010 г., издаден от К. С. З. – главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., в частта потвърдена с Решение № 1637/01.11.2010 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА в частта, в която не е отменен с решение № 1637/01.11.2010 г. на директора на Дирекция „О.”, с което установеното задължение по ЗДДС за периода м.08.2009 г. в размер на 76 829,96 лева е определено на 22 452,72 лева. Излага съображения за съществено нарушение на материалните и процесуалните разпоредби на закона. Позовава се на практика на ВАС и на С.. Съобразно изложените в жалбата мотиви отправя искане за отмяна на оспорения акт, в частта потвърдена с горепосоченото решение.

Настоящото разглеждане на делото е след като с решение № 3475 от 12.07.2011 г., постановено по образуваното по жалбата на [фирма] адм.д. № 9169 по описа на АССГ, Първо отделение, 10 състав за 2010 г., жалбата срещу РА № [ЕГН]/26.05.2010 г. е приета за основателна, а оспореният РА – отменен. След обжалване, с решение № 5123/09.04.2012 г. по адм.д. № 12788 по описа на Върховния административен съд

(ВАС), О. отделение за 2011 г., е отменено решението на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав със задължителни указания.

В съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от упълномощения адв. К., който поддържа жалбата.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез упълномощения юр. М., оспорва жалбата по мотиви, изложени в решение № 1637/01.11.2010 г. на директора на Дирекция „О.”. Моли съда при постановяване на решението си да има предвид писмените бележки, представени в предходното производство пред АССГ. В допълнение посочва, че за спора е ирелевантен изданието РА на доставчика на жалбоподателя. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

РА № [ЕГН]/26.05.2010 г. е издаден от К. С. З. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода 01.07.2009 г. – 31.10.2009 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 907421/16.11.2009 г., издадена от П. К. М., началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП - С., изменена със ЗВР № 1001609/24.02.2010 г., издадена от П. Г. Г., началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП – С.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно представените в хода на съдебното производство заповеди с № РД-01-243/28.04.2006 г., № РД-01-6/04.01.2010 г. и № РД-01-18/05.01.2010 г., издадени от директора на ТД на НАП – С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 26.03.2010 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1001609/09.04.2010 г., връчен на ревизирувания субект чрез пълномощник на 28.04.2010 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не е подало възражение.

Издаден е РА № [ЕГН]/26.05.2010 г. от К. С. З. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1001609/12.04.2010 г. РА е връчен на ревизираното дружество чрез пълномощник на 08.06.2010 г. В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК с вх. № 10-53-06-5610/18.06.2010 г. по описа на ТД на НАП С. е постъпила жалба срещу РА до директора на Дирекция „О.” - С. при ЦУ на НАП. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК е сключено споразумение за продължаване на срока за произнасяне по жалбата до 02.11.2010 г.

С Решение № 1637/01.11.2010 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП – С., постановено в срока на споразумението, РА [ЕГН]/26.05.2010 г. е изменен, като установеното задължение по ЗДДС за периода м.08.2009 г. в размер на 76 829,96 лева е определено на 22 452,72 лева.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по - горе констатации, че

атакуваният РА № [ЕГН]/26.05.2010 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1001609/12.04.2010 г. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

РА № [ЕГН]/26.05.2010 г. се оспорва в частта, в която не е отменен с Решение № 1637/01.11.2010 г. на директора на Дирекция „О.” – С., а именно в частта, в която установеното задължение по ЗДДС за периода м.08.2009 г. в размер на 76 829,96 лв. е определено на 22 452,72 лв.

В хода на ревизията е установено, че предмет на дейност на [фирма] за ревизирания период е изграждане на собствена сграда в [населено място], [улица]. Дружеството е получило от Столична [община] за строеж № 670/25.11.2008 г. на „Търговски център с магазини и офиси” в поземлен имот /УПИ/ № VIII-10, квартал № 192 по плана на [населено място], район В., зона Б -2. Дружеството се финансира със заемни средства от собственика [фирма], Италия, които са декларирани пред БНБ.

По договор за строителство от 11.05.2009 г., [фирма] възлага, а [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], приема да извърши строеж на сграда с магазини и офиси на обща стойност 3 035 787,92 лв. без ДДС.

С РД № 1001609/09.04.2010 г. е предложено да бъде отказан данъчен кредит в размер на 76 829,96 лв. за данъчен период м.08.2009 г., представляващ ДДС по фактура № [ЕГН]/04.08.2009 г., издадена на жалбоподателя от [фирма]. С оглед на обстоятелството, че ревизираното лице не е подало възражение, органът по приходите е възприел изцяло направеното предложение с РД и с РА е отказал данъчен кредит в посочения размер. За периода м.08.2009 г. жалбоподателят е подал справка декларация с деклариран данък ДДС за възстановяване в размер на 77 933,81 лв. След ревизията е установен ДДС за възстановяване в размер на 1 103,85 лв.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, приключила с Протокол № 10-53-03-6025/30.12.2009 г. Констатирано е, че дружеството е издало 3 фактури за данъчните периоди м.08, м.09 и м.10.2009 г. с предмет на доставките СМР по договор от 11.05.2009 г. Към тях е приложена количествено-стойностна оферта, протоколи от № 1 до № 4 за установяване на извършването и заплащането на СМР. Издадените фактури са отразени в дневниците за продажби и справките-декларации за периода. Данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, за което е представена хронология на сметка 4532. Плащането е по банков път. Приложени са процесните фактури, хронология на сметка 50 и 70, оборотна ведомост, ведомости за заплати, справки по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда (КТ), трудови договори - 19 броя и разпечатка на сметки 604 и 605. Дружеството е представило и договори, фактури, платежни документи, приложения, премо-предавателни протоколи с подизпълнители [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

При извършена насрещна проверка на [фирма], документирана с Протокол № 10-53-03-6025/19.01.2010 г. е установено, че дружеството е издало 6 бр. фактури с предмет на доставките – извършено СМР, като ги е отразило в данъчните си регистри. Същите са включени в дневниците за продажби и справките декларации за съответния период. Плащанията са извършени по банков път. Данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС. Представени са договори за строителство от 03.08.2009 г., 01.07.2009 г. и от 01.09.2009 г., с приложения № 2 и № 3 към него. При проверка в информационната система на НАП, екипът от проверяващи е констатирал, че

дружеството няма назначени лица по трудов договор. Посочени са предходни доставчици – [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки и на дружествата, посочени като предходни доставчици, както следва:

Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) изх. № 10-53-06-1300/05.02.2010 г. е връчено на [фирма] по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания от органа по приходите 14-дневен срок от връчване на ИПДПОЗЛ, не са представени никакви документи. След проверка в информационния масив на НАП, органите по приходите са констатирани, че фактурите, издадени от този доставчик с № 496 от 02.09.2009 г., № 498 от 04.09.2009 г. и № 503 от 16.09.2009 г. не са отразени в дневника продажби и справка-декларация за съответния период.

Аналогична е и констатацията на ревизорите за доставчика [фирма]. На доставчика е връчено ИПДПОЗЛ изх. №10-53-06-1301/05.02.2010 г. по реда на чл. 32 от ДОПК. В срока по ДОПК не са представени поисканите документи. Извършена е проверка в информационния масив на НАП, при което е констатирано, че фактура № 826/01.10.2009 г. не е включена в дневника за продажби и справка-декларация за съответния период.

На [фирма], издало 5 бр. фактури, подробно изброени в РА по номера, дати, вид услуга и суми, е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 10-53-06-1302/05.02.10 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамиране на лицето на декларирания от него адрес. При извършената проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че фактури с № 204/07.09.2009 г. и № 208/10.09.2009 г. не са включени в отчетните регистри и справка-декларация на доставчика.

По отношение на фактури с № 2410 от 10.08.2009 г. и № 2412 от 13.08.2009 г., издадени от предходния доставчик [фирма] е констатирано, че изготвеното ИПДПОЗЛ изх. № 10-53-06-1303/05.02.2010 г. е връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК. В законоустановения срок поисканите документи не са представени. След проверка в информационната система на НАП е констатирано, че фактура № 2410 от 13.08.2009 г. не е включена в отчетните регистри на лицето за данъчен период м. 08.2009 г.

Във връзка с така установеното, ревизиращият екип е приел, че [фирма] няма назначени лица на трудов договор, за да осъществи услугите, които е фактурирал към [фирма]. За доказване реалността на доставките е посочил, че услугите са превъзложени и изпълнени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. При извършените насрещни проверки на тези дружества не са представени никакви доказателства за наличието на кадрова, ресурсна и техническа обезпеченост за извършването на фактурираните от тях доставки към [фирма]. В издадените от тях фактури не е посочен вида на договора, датата на която е сключен и за кой обект се отнася фактурираната услуга СМР. С оглед на горното, органът по приходите е направил извод, че правото на приспадане на данъчен кредит не може да възникне, ако не е доказано по безспорен начин, че фактурираните доставки са реално осъществени. Съгласно констатациите на РА, доколкото при ревизията не е доказано получаване на реални доставки по фактура № [ЕГН]/04.08.2009 г., издадена от [фирма], то и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице.

Ревизионното производство е приключило с издаването на ревизионния акт, който е

обжалван по административен ред. Решаващият административен орган е отменил ревизионния акт в частта на отказан данъчен кредит в размер на 22 573,35 лв., представляващ ДДС върху авансово плащане по фактура № 156/04.08.2009 г. (същата е с предмет 1. изкоп, 2. направа на шлицови стени, 3. приспадна аванс за направа на изкоп и шлицови стени, 4. 40% аванс за ВиК и 5. аванс за външно електрозахранване), т.е. по т. 4 и т. 5 от фактурата. Като е взел предвид обстоятелството, че за доказване на реалността на доставките по процесната фактура [фирма] е посочил като подизпълнители [фирма] и [фирма] решаващият административен орган е направил анализ на доказателствата във връзка с развилите се взаимоотношения между [фирма] и [фирма], приел е, че е налице реалност на доставките по фактурите издадени от [фирма] и е отменил ревизионния акт в посочената част, като е приел, че на жалбоподателя следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 31 803,89 лв. Решаващият административен орган е направил и анализ на доказателства във връзка с развилите се правоотношения между [фирма] и [фирма]. Установил е, че доставчикът [фирма] е използвал предходни доставчици, като по отношение на двама от тях – [фирма] и [фирма] е приел, че не са представени доказателства за техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. При първоначалното разглеждане на делото, по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), чието заключение, съгласно поставената задача и въз основа на направена проверка на приложените към делото документи, е следното:

В качеството си на подизпълнител [фирма] издава на [фирма] фактури: № 346/03.08.09 г., № 351/04.08.09 г., № 465/01.09.09 г., № 468/02.09.09 г., № 570/15.10.09 г. и № 574/16.10.09 г. Видовете и количества СМР в приемо-предавателните протоколи за извършени СМР към тези фактури съответстват на видовете и количествата СМР в приложенията към договорите от 01.07.2009 г., 03.08.2009 г. и от 01.09.2009 г.

В качеството си на подизпълнител [фирма] издава на [фирма] фактура № 2410/10.08.09 г. и фактура № 2412/12.08.09 г. Видовете и количества СМР в приемо-предавателните протоколи за извършени СМР към тези фактури съответстват на видовете и количествата СМР в приложението към договора от 15.07.2009 г.

В качеството си на подизпълнител [фирма] издава на [фирма] фактура № 826/01.10.09 г. и фактура № 828/05.10.09 г. Видовете и количества СМР в приемо-предавателните протоколи за извършени СМР към тези фактури съответстват на видовете и количествата СМР в приложението към договора от 06.09.2009 г.

В качеството си на подизпълнител [фирма] издава на [фирма] фактури № 204/07.09.09 г., № 206/09.09.09 г., № 208/10.09.09 г., № 225/08.10.09 г. и № 227/09.10.09 г. Видовете и количества СМР в приемо-предавателните протоколи за извършени СМР към тези фактури съответстват на видовете и количествата СМР в приложението към договора от 20.07.2009 г.

В качеството си на подизпълнител [фирма] издава на [фирма] фактури № 496/02.09.09 г., № 498/04.09.09 г. и № 503/16.09.09 г. Видовете и количества СМР в приемо-предавателните протоколи за извършени СМР към тези фактури съответстват на видовете и количествата СМР в приложението към договора от 20.08.2009 г.

При първоначалното разглеждане на делото, по искане на жалбоподателя е допусната и съдебно-техническа експертиза (СТЕ), в която на основание разгледаните документи и огледа на място, вещото лице е дало следното заключение: сградата,

находяща се в [населено място], [улица], представлява търговски център с магазини и офиси, построена е и е въведена в експлоатация. Строително - монтажните работи, посочени в предмета на договори за СМР между дружеството - подизпълнител [фирма] и неговите подизпълнители [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са извършени. Наличните документи - договори, протоколи и приемо-предавателни протоколи обр. 19, разрешение за строеж, удостоверение за въвеждане в експлоатация и други документи във връзка със строителството, проверените проекти и направения оглед на място безспорно установяват съответствие между договорените, актуваните СМР по протоколи обр. 19 и изпълнените на място видове строителни работи.

Към така изготвеното заключение, вещото лице дава уточнения по поставените му допълнителни въпроси в проведеното с.з. от 06.06.2012 г., както следва: експертът е установил, че при всички дружества-подизпълнители съществува документация, образец 19, в която са описани видовете и количествата работи, съответстващи на предварителните договори, подписани между подизпълнителите („М. И.” и неговите подизпълнители „Л.” и Волма Т.”) и съответното дружество, което документално доказва, че услугата е била извършена.

При новото разглеждане на делото е допусната комплексна СТЕ и ССЧЕ, при която вещите лица, след запознаване със счетоводните документи (фактури, дневници за покупка, дневници за продажба, справки-декларации за ДДС, главна книга, извлечения от банкови сметки), както и приемо-предавателни протоколи за изпълнените СМР на [фирма] и главния изпълнител [фирма], са дали заключение, че: извършените и предадени СМР от подизпълнителя [фирма] на прекия доставчик [фирма] по фактури с № 346/03.08.2009 г., № 351/04.08.2009 г., № 465/01.09.2009 г., № 468/02.09.2009 г., № 570/15.10.2009 г. и № 574/16.10.2009 г. на обща стойност 352 840,46 лева са включени в дневниците за покупки на прекия доставчик, който е внесъл дължимия ДДС по съответните справки-декларации в законоустановените срокове. Извършените и предадени СМР от прекия доставчик [фирма] на възложителя [фирма] по фактури с № 156/04.08.2009 г., № 157/01.09.2009 г. и № 171/16.10.2009 г. на обща стойност 807 726,95 лева, включително 134 621,15 лева са отразени в дневника за продажби на прекия доставчик за м.08, м.09, м.10.2009 г. Дължимият ДДС по справка-декларация за съответните месеци е внесен от прекия доставчик [фирма] в законоустановения срок. Вещите лица посочват, че [фирма] е отразил фактурите за извършените и предадени СМР от [фирма] в дневника си за покупки през съответните месеци, т.е. налице е доставка. От направения анализ на приемо-предавателните протоколи за СМР и оферта за обекта приложени към договора между [фирма] на възложителя [фирма] е видно, че разликата между изпълненото СМР от подизпълнителя [фирма] и неговите подизпълнители и предаденото на възложителя е изпълнено и отразено от [фирма].

В настоящото производство са приети писмените доказателства

събрани по адм.д. № 9169/2010 г. на АССГ и по адм.д. № 12788/2011 г. на ВАС, както и заверено копие от РА № 200010057721 от 06.07.2011 г. за извършена ревизия на [фирма].

*С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:*

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Не се спори между страните, а и това се установява от представените по делото доказателства, че предмет на дейност на дружеството жалбоподател за ревизирания период е изграждането на собствена сграда в [населено място], [улица]. Видно от представените по делото доказателства за изграждането на посочената сграда е бил сключен договор за строителство на 11.05.2009 г. между жалбоподателя и [фирма], по силата на който жалбоподателят възлага, а другото търговско дружество приема да извърши строеж на сграда с магазини и офиси на обща стойност 3 035 787,92 лева без ДДС. Не се спори също така между страните, че доставчикът [фирма] е издал на жалбоподателя процесната фактура с предмет на доставките изкоп,

направа на шлицови стени, приспаднат аванс за изкоп и направа на шлицови страни, 40% аванс за ВиК и 40% аванс за външно електрозахранване. Не се спори също така между страните - констатации в тази насока се съдържат и в ревизионния акт, и в решението на решаващия административен орган - че процесната фактура е отразена в дневниците за продажби и в справките-декларации за периода, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, за което е представена и хронология на сметка 4532, плащането е осъществено по банков път. Представени като доказателство по спора, освен процесната фактура са и хронология на сметка 50 и 70, оборотна ведомост, ведомости за заплати, справки по чл. 62, ал. 4 от КТ, трудови договори – 19 броя. Не се спори също така между страните, а и това се установява от представените по делото доказателства, че дружеството изпълнител е ползвало подизпълнители [фирма], [фирма] и [фирма], като са представени и сключени договори с тях, фактури, платежни документи, приемо-предавателни протоколи. От своя страна един от подизпълнителите [фирма] е ползвало предходни доставчици, като по отношение именно на двама от тях [фирма] и [фирма] ревизиращите органи са приели, че не е налице реалност на доставките, което е послужило и като извод за отказа им да признаят правото на приспадане на данъчен кредит в полза на жалбоподателя. Следователно, в процесния случай ревизиращите органи са приели наличието на реалност на доставката от страна на [фирма] към жалбоподателя, приели са наличието на реалност на доставката от страна на [фирма] към „М. конструкторън”, но не са приели наличието на реалност на доставката от страна на [фирма] и [фирма] към [фирма], т.е. приели са, че същите не представляват доставки за жалбоподателя, т.е. че същите са лишени от икономически характер.

Така направените изводи са незаконосъобразни. Основният въпрос, на който следва да се даде всъщност отговор е дали така установена евентуална нереалност на тези доставки би могла да се отрази и да повлияе на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя. Отговорът на този въпрос от страна на ревизиращите органи е положителен, но същият не е съобразен с основните характеристики на ДДС. Принципът на общата система на ДДС следва да гарантира, че всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати се облагат с данък по неутрален начин, като всичките сделки в процесния случай не следва да се разглеждат в единство. Всяка една сделка следва да се преценява, включително и доказателствата за нейната реалност отделно, като характерът на дадена сделка не може да бъде променен от по-рано или последващи събития. Този извод е във връзка с една от основните характеристики на общата система на ДДС, а именно, че ДДС става изискуем за всяка

една сделка във веригата от доставки. Правилото, че всяка сделка следва да се разглежда отделно и независимо от останалите се основава и на изискването, че общата система на ДДС изисква неутралитет и спазване на принципа на правна сигурност, което и предполага прилагането на законодателството да бъде предвидимо по отношение на лицата, за които същото се отнася. Така в решението си от 26 март 1987 г., Комисията срещу X., съдът на Европейския съюз е приел, че за да се определи дали една дейност е стопанска дейност за целите на общата система на ДДС, то същата следва да се разглежда сама за себе си и без оглед на нейната цел или пък резултати. От това следва, че сделки, които не са засегнати от измама с ДДС, съставляват доставки на стоки или услуги, извършени от данъчнозадължено лице, действащо като такова и стопанска дейност по смисъла на чл. 2, § 1, § 4 и § 5, § 1 от Шеста директива, където изпълняват обективни критерии, върху които са основани дефинициите на тези условия, независимо от намерението на търговеца, различен от данъчнозадълженото лице, включено в същата верига на доставка и/или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, преди или след сделката, извършена от това данъчнозадължено лице, относно което данъчнозадълженото лице не е знаело и не е имало средства да узнае. Нито може правото за приспадане на ДДС върху вложените средства на данъчнозадължено лице, което извършва такива сделки, да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставка, в която тези сделки образуват част, друга предходна или следваща сделка, да стане невалидна от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае или да има средства да узнае. Правото за приспадане на ДДС върху вложените средства на данъчнозадължено лице, което извършва такива сделки, не може да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставка, в която тези сделки образуват част, друга предходна или следваща сделка, да стане невалидна от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае, или да има средства да узнае (вж. Дело C-384/04 Federation of T. Industries and Others, параграф 33). Следователно, съдът трябва да откаже правото на приспадане, когато е сигурно, като се вземат предвид обективните фактори, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, дори когато въпросната сделка отговаря на обективните критерии, които образуват основата на понятията „доставка на стоки, извършена от данъчнозадължено лице” и „стопанска дейност”.

Следователно, правото да приспадне платения данък добавена стойност на ревизираното лице не може да бъде повлияно от факта, че по веригата, от която процесните доставки са част, има предишни или последващи сделки, включващи евентуално наличието на измама с

данък добавена стойност или пък нереалност на доставки (в процесния случай евентуално нереалност на доставки между [фирма] и неговите доставчици), без облагаемото лице (в процесния случай [фирма] да знае или да има начин да знае (в този смисъл и решение от 12 януари 2006 г. в обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Optigen L. (C-354/03), Fulcrum E. L. (C-355/03) и B. H. S. L. (C-484/03) срещу Commissioners of Customs & Excise и решение от 6 юли 2006 г. в съвместно дело C-439/04 и C-440/04, A. K. v Belgian State (C-439/04) and Belgian State срещу Recolta Recycling SPRL (C-440/04) (E. 2006, страници I-06161). Освен това в процесния случай не се доказва от ревизиращите органи, че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че чрез покупката си участва в сделка, свързана с измамно избягване на данък добавена стойност или пък нереална доставка между неговия доставчик и доставчиците на неговия доставчик. За да се възползва от правото си на приспадане жалбоподателят трябва напълно да е изпълнил задълженията си според ЗДДС, което в процесния случай е налице, а именно налице е реалност на доставките между [фирма] и изпълнителя на строежа – [фирма], обектът е построен и напълно завършен, представени са приемо-предавателни протоколи, налице е разплащане на фактурите по банков път, данъкът е отразен в счетоводството на задълженото лице в съответствие с чл. 86, доставчикът притежава необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугите. Поради това жалбоподателят е направил всичко в рамките на своите възможности, според приложимото законодателство, да получи правото на приспадане на ДДС. В контекста на гореописаните положения съдът счита, че доколкото жалбоподателят е спазил изцяло и навреме правилата за ДДС и не е имал средства да наложи спазване на задължения на доставчика и не е знаел за неспазването от негова страна, той е имал законово основание да очаква да му бъде разрешено да се възползва от едно от основните права на системата за облагане с ДДС, като му бъде разрешено да приспадне ДДС, което е заплатил на доставчика. Освен това, чак след като искането за приспадане е направено и е извършена насрещна проверка на доставчиците от страна на ревизиращите органи, е можело да бъде установено спазването на задълженията на доставчика по отношение на отчитане на ДДС. А в настоящото производство не се и спори, че доставчикът [фирма] е начислил ДДС по смисъла на чл. 86 от ЗДДС. Поради това, съдът смята, че правото на жалбоподателя за приспадане на ДДС е най-малкото “легитимно очакване” за получаване на ефективно възползване от право на собственост, свързано със “собственост” по смисъла на първото изречение на чл. 1 на Протокол No. 1. В съответствие с изложеното са налице предпоставките за признаване на

правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Налице е реалност на доставките по нея, представени са приемо-предавателни протоколи, налице е разплащане на фактурите, данъкът е отразен в счетоводството на задълженото лице в съответствие с чл. 86 от Закона за счетоводството, доставчикът притежава необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугите (като доказателства по спора са представени и 10 броя справки за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62, ал. 4 от КТ, видно от които в [фирма] са назначени кофражисти, арматуристи, общи работници, ел. техници. Представени са 19 броя трудови договори, сключени между [фирма] и съответните лица с място на работа [улица], като съгласно т. 2 от всеки от договорите той се сключва за завършване на определена работа, която е свързана с построяване на сграда на [улица] [населено място].

Въпросът дали доставчикът [фирма] е ползвал услугите на предходни доставчици, за да извърши строителните услуги или ги е осъществил самостоятелно, не е релевантен по отношение на признаване на правото на данъчен кредит за получателя [фирма].

С Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение, посочените разпоредби не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвет от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС 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 материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Пренесено това съждение към процесния случай означава, че непредставянето от страна на доставчика на ревизираното лице и на неговите предходни доставчици на изискваните от органите по приходите допълнителни документи, удостоверяващи доставката, като констативни протоколи за установяване на извършената работа, протоколи за предаване и приемане на материали, трудови или граждански договори и др., не може да се тълкува във вреда на ревизирания субект. В случая с поведението на доставчиците (евентуално неспазване на трудовото законодателство – липса на кадрова обезпеченост съгласно справките за сключените трудови договори) и непредставянето от тяхна страна на допълнителни доказателства, касаещи процесните доставки се обосновават допълнителни задължения за жалбоподателя, която практика на органите по приходите е без законово основание.

Следва да се посочи също така, че с оглед на мотивите, съдържащи се в посоченото решение на Съда на Европейския съюз, в ревизионния акт не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия, като например представяне на неверни декларации или изготвяне на нередовни фактури.

Съгласно посоченото решение на Съда на Европейския съюз член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В конкретния случай, правото на данъчен кредит по процесната фактура е отказано с аргумент, че доставките, описани в нея не са реални, предвид което са приложени чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

При преценка реалността на доставката винаги се изхожда от съвкупната преценка на всички доказателства и факти по съответния случай. Следва да се има предвид, че предпоставките за възникване на

правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 69 от ЗДДС, едно от които е това по т. 1 - да е налице данък начислен за доставени стоки и услуги от доставчик, който е регистрирано по закона лице. Съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, 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. В конкретния случай всички тези предпоставки са налице за жалбоподателя, за да му бъде признато правото на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/04.08.2009 г.

Съгласно практиката на Съда, когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, включително с ДДС, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС (вж. Решение по дело K. и Recolta Recycling). Данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществяват необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице.

Според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Juźwiak, Oriowski, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата Директива. Съгласно мотивите на посоченото решение на Съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

Изрично в диспозитива на решението си Съдът на Европейския съюз приема, че 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 ДДС, 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 материалноправни 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. С оглед на това практиката на органите на НАП да отказват правото на данъчен кредит поради недоказаност на техническа или кадрова обезпеченост на доставчиците, какъвто е настоящият случай, е в противоречие с Директива 2006/112 и константната практика на С. по подобни дела.

С оглед на изложеното и съобразно мотивите на посочените решения на Съда на Европейския съюз обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора, заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски е основателно и на основание чл. 143, ал. 1 от АПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати от бюджета си направените от жалбоподателя разноски в общ размер на 2 489,05 (две хиляди четиристотин осемдесет и девет лева и 05 ст.) лева, от които 50,00 лв. – заплатена държавна такса, 899,05 лв. – заплатено адвокатско възнаграждение за процесуален представител в настоящата инстанция (определено по реда на чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения), 1000,00 лв. – заплатен депозит за вещи лица, и 540,00 лв. - заплатено адвокатско възнаграждение за процесуален представител в касационна инстанция.

**По изложените съображения, Административен съд София град, Първо отделение, 18 състав**

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], [населено място], Ревизионен акт № [ЕГН]/26.05.2010 г., издаден от К. С. З. – главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите – С., в частта на отказан данъчен кредит в размер на 22 452,72 лв. по фактура № [ЕГН]/04.08.2009 г., издадена от [фирма].

**ОСЪЖДА** дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], [населено място], с ЕИК[ЕИК], представлявано от М. Н. – управител, сумата от 2 489,05 (две хиляди четиристотин осемдесет и девет лева и 05 ст.) лева, представляваща

направени по делото разноси.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**