

# РЕШЕНИЕ

№ 5041

гр. София, 29.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,**  
в публично заседание на 01.09.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Добромир Андреев**

при участието на секретаря Галя Илиева, като разгледа дело номер **14365** по описа за **2019** 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 от [фирма],[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22002219000439-091-001/04.09.2019 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1953 от 22.11.2019 г. на директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочил, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на получените доставки. По отношение на констатациите за липса на материална и кадрова обезпеченост на доставчика се позовава на практика на СЕС. Моли оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен. Претендира направените по делото разноси, за което представя списък.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 288 лв. и възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 17 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на

ревизия (ЗВР) №Р-22002219000439-020-001/23.01.2019 г., връчена на 01.02.2019 г. за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите от 01.11.2015 г. до 31.12.2015 г., от 01.02.2016 г. до 31.03.2016 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., (вж. Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., издадена от директора на ТД на НАП – С.). Сроктът, в който следва да се завърши ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР на 01.02.2019 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, от органа, възложил ревизията, са издадени Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22002219000439-020-002/16.04.2019 г. и № Р-22002219000439-020-003/30.05.2019 г., връчени на 16.04.2019 г. и 30.05.2019 г., с които срокът за извършване на ревизията е удължен до 01.07.2019 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение №74/14.01.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С., с което е отменен РА №Р-22221018002033-091-001/23.10.2018 г. на ТД на НАП С., а преписката е върната за извършване на нова ревизия.

На 16.07.2019 г., след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден Ревизионен доклад №Р-22002219000439-092-001 от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен на ревизираното лице на 17.07.2019 г.

Констатираното от съда, издаване на РД след изтичането на срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, което не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияят на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо те не могат да бъдат самостоятелно основание за неговата отмяна.

В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, но същото е прието за неоснователно.

Ревизионното производство завършва с РА №Р-22002219000439-091-001/04.09.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК от издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 04.09.2019 г. С РА на [фирма] не е признатото правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 249,87 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 4 439,22 лв. и корпоративен данък в размер на 6 888,59 лв. за 2016 г., както и лихви в размер на 1 697,41 лв.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред с вх. №53-06-9060/17.09.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1773/19.09.2019 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 1953/22.11.2019 г. на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. споеният РА е потвърден. Същото е връчено на жалбоподателя на 26.11.2019 г.

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящето решение. В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на [фирма] е инженерингова в сферата на строителството.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. На основание чл. 45 ал. 2 от ДОПК са извършени насрещни проверки на главния инвеститор на ревизираното дружество НАЦИОНАЛНА КОМПАНИЯ ЖЕЛЕЗОПЪТНА ИНФРАСТРУКТУРА и доставчика [фирма], като резултатите от проверките са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, а представените документи са подробно описани в РД.

Ревизиращите са направили анализ на представените доказателства и резултатите от извършените в хода на ревизионното производство проверки, като са обосנוвали заключение, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6, чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС не са налице основания за приспадането на данъчен кредит в общ размер на 12 249,87 лв. по 4 фактури за периодите м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 02.2016 г. и м.03.2016 г., издадени от [фирма]. На основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО с отчетените през 2016 г. по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ разходи на обща стойност 68 885,83 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма], е извършено увеличение на декларирания за 2016 г. счетоводен финансов резултат по годишна данъчна декларация /ГДД/ с вх. № 2210И0375068/24.03.2017 г. Така данъчният финансов резултат /печалба/ в размер на 9 477,93 лв. и корпоративен данък в размер на 947,79 лв. за 2016 г. са коригирани на данъчен финансов резултат в размер на 78 363,76 лв. и корпоративен данък в размер на 7 836,38 лв. След приспадане на начисления и внесен по ГДД корпоративен данък в размер на 947,79 лв. е установен допълнително дължим за начисляване и внасяне в размер на 6 888,59 лв.

По отношение на доставчика [фирма] от страна на органите по приходите е установено, че една от издадените фактури с №27/23.11.2015 г. с данъчна основа б 416,67 и ДДС в размер на 1 283,33 лв. не е отразена в дневника му за продажбите.

Извършени са и проверки на наличните за дружеството данни в информационната система на НАП, при които ревизиращите органи са установили, че [фирма] е регистрирано лице по реда на ЗДДС на 30.07.2015 г. и е deregистрирано по инициатива на органите по приходите, считано от 28.03.2016 г., но е издавало фактури и след тази дата. Констатирани са още, че в дружеството е имало 15 назначени лица на трудови договори, всички на длъжности монтажник и оператор на пътно-строителни машини, за които е подавана информация съгласно Наредба Н-8, но не са внасяни осигурителни вноски.

Във връзка с това органите по приходите са приели, че издателят на спорните фактури не е притежавал кадрови и технически ресурс за изпълнението на спорните СМР. Също така е констатирано, че [фирма] не е притежавало нужните строителни материали за изпълнението на договорените дейности.

От правна страна:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от лице, имащо правен интерес, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК.

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

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА №

P-22002219000439-091-001/04.09.2019 г., е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. 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.

Приобщени са разпечатки от електронни документи, които представляват възпроизведени на хартиен носител електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (загл. изм. ДВ бр. 85/2017 година), които материализират електронно изявление, подписано при условията на чл. 13 от същия закон. От електронните документи и удостоверяванията към всеки от тях съдът констатира, че разпечатаните документи са идентични с представените в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

За реалността на процесните доставки, за които се твърди да са извършени от [фирма], за които е приспаднал данъчен кредит в общ размер на 12 249,87 лв., освен спорните фактури с предмет „аванс по договор от 23.11.2015 г., обект Ремонтно техническа сграда - МРЦ Дълга лъка и Ц. ливада“, „Обект Ремонтно техническа сграда - МРЦ Дълга лъка и Ц. ливада СМР Протокол № 1 от 16.12.2015 г.“, „Обект Ремонтно техническа сграда - МРЦ Дълга лъка и Ц. ливада СМР Протокол № 2 от 09.02.2016 г.“ и „Авансово плащане по Договор от 09.03.2016 за извършване на СМР Обект Ремонт сграда МРЦ в ЖП гара Дългопол“ от страна на жалбоподателя са представени следните доказателства:

С договор от 20.11.2015 г. [фирма] е възложило на [фирма] извършването на „Рехабилитация на производствени сгради в Ц. ливада и Дълга лъка“. В чл. 1.2 между страните е уговорено, че вложеното количество бетон се доставя на изпълнителя и е за негова сметка, като според чл. 1.3 всяка предварителна заявка следва да съдържа точните количества. Съгласно чл. 1.4 всяка услуга се приема от възложителя с двустранно подписан протокол, в който се отбелязват дата на завършване на услугата и количеството. В договора е предвидено, че възложителят заплаща цената по договора, която е определена в общ размер на 56 700 лв. без ДДС на заявена и извършена услуга след издаване на двустранен протокол. На следващо място в чл. 5, т. 2 за възложителя е предвидено задължение за осигури свободен достъп на изпълнителя до обекта, съгласно одобрен график.

Към договора е представен Протокол за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи от 16.12.2015 г. В протокола са посочени подробно извършените СМР с основание (оферта); наименование; количество; единична цена; стойност. Посочени са също възложител, изпълнител и обект.

С договор от 09.03.2016 г. [фирма] е възложило на [фирма] извършването на – „Ремонт на техническа сграда МРЦ в гара Дългопол“. Клаузите на договора са идентични с горепосочения, поради което не следва да бъдат преповтаряни. Изключение прави единствено стойността на същия – 58 000 лв.

Към договора е представен Протокол за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи от 20.04.2016 г. В протокола са посочени подробно извършените СМР с основание (оферта); наименование; количество; единична цена; стойност. Посочени са също възложител, изпълнител и обект.

По делото е представен и договор от 13.11.2015 г., сключен между Национална компания „Железопътна инфраструктура“, Поделение „Сигнализация и телекомуникации“, в качеството и на възложител и [фирма], в качеството му на изпълнител с предмет извършване на СМР на обект „Рехабилитация на производствена сграда Ц. ливада и Дълга лъка“, ведно с други документи, индивидуализиращи предмета му, доколкото същият е сключен в резултат на проведена обществена поръчка.

Към договора са приобщени: Протокол за откриване на строителна площадка от 13.11.2015 г., с който се дава ход на рехабилитационни дейности на обект „Рехабилитация на производствена сграда Ц. ливада и Дълга лъка“; Протокол № 1 за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи с дата 15.12.2015 г., извършени от [фирма] на обект „Рехабилитация на производствена сграда Ц. ливада и Дълга лъка“, в който са посочени подробно извършените СМР с основание (оферта), наименование, количество, единична цена и стойност; Протокол № 2 за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи с дата 27.01.2016 г. извършени от [фирма] на обект „Рехабилитация на производствена сграда Ц. ливада и Дълга лъка“; Протокол № 3 за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи с дата 07.04.2016 г., извършени от [фирма] на обект „Рехабилитация на производствена сграда Ц. ливада и Дълга лъка“.

С договор от 23.02.2016 г. Национална компания „Железопътна инфраструктура“, Поделение „Сигнализация и телекомуникации“ е възложила на [фирма], в качеството му на изпълнител извършването на СМР на обект „Ремонт на техническа сграда МРЦ в гара Дългопол“. Същият отново е сключен в резултат на проведена обществена поръчка и в този смисъл е придружен и от други документи, в които СМР са описани по вид и количество.

Към договора са представени протокол за откриване на строителна площадка от 29.02.2016 г., съгласно който се дава ход на ремонтни дейности на обект „Ремонт на техническа сграда МРЦ в гара Дългопол“ и протокол за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи от 08.04.2016 г., извършени от [фирма] на обект „Ремонт на техническа сграда МРЦ в гара Дългопол“, в който са посочени подробно извършените СМР с основание (оферта), наименование, количество, единична цена и стойност.

По делото е приета съдебно-счетоводна експертиза, която не е оспорена от страните. Съобразно поставените задачи вещото лице е посочило, че спорните фактури са осчетоводени от страна на жалбоподателя, като са налице и доказателства за извършено плащане по тях. На следващо място е посочено, че в счетоводството на жалбоподателя са отразени приходи по кредита на счетоводна сметка 703 Приходи от продажби на услуги във връзка с последващата реализация на получените доставки от [фирма], към Национална компания „Железопътна инфраструктура“, поделение „Сигнализация и телекомуникации“ въз основа на издадени фактури от [фирма] към посочения клиент. Установено е и, че жалбоподателят е начислил дължимия ДДС във

връзка с така извършените последващи доставки към Национална компания „Железопътна инфраструктура“, поделение „Сигнализация и телекомуникации“ по кредита на счетоводна сметка 4532 Начислен ДДС за продажбите през съответните данъчни периоди.

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на процените доставки е неоснователна, спорният РА законосъобразен, поради което и оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една услуга е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. Същите, в преобладаващата си част и в съответствие със спецификата на търговската дейност, са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобрази корелацията или противоречията в тях. Трайна е практиката на ВАС, че сами по себе си издаването на фактури и надлежното им счетоводно отразяване не са достатъчни да обосноват убедителен извод, че спорните доставки са действително осъществени. Същевременно, в своите тълкувателно приложими решения СЕС многократно е подчертавал, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11). Респективно липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на данъчен кредит поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. В хода на съдебното производство изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 "Е.-К": лицето, което иска да приспадне ДДС,

следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации.

На първо място от съдържанието на представените бланкетни договори за възлагане на спорните доставки не се установяват конкретният вид, количество и единични цени на СМР, които е следвало да бъдат извършени и за чия сметка са материалите, които ще бъдат вложени. Липсват и клаузи, в които да е предвиден друг начин за определяне на посочените параметри в хода на изпълнение на договора. От съдържанието на договорите може да се направи предположение, че услугите е следвало да се извършват по предварителна заявка, но такива по делото не са представени. С оглед на това не може да се приеме, че е налице индивидуализация на спорните доставки до степен да се установи какви конкретни параметри са включвали възложените доставки. По отношение на материалите, които е следвало да бъдат използвани от изпълнителя следва да се посочи, че съгласно клаузите на договорите е предвидена доставката единствено на бетон, но не и на други материали необходими за изпълнението на СМР, които видно от представените протоколи към договорите са били вложени. В този смисъл по делото не се установи и доказва за чия сметка са били вложените материали, от кой са били осигурени и как е калкулирана общата цена по процесните доставки.

Във връзка с това следва да се посочи, че в случая не са налице и доказателства, от които да е видно как е определена цената по договорите, доколкото същата е уговорена между страните като обща стойност с пояснение, че същата се определя на база заявена услуга, но както вече се посочи такива заявки с посочени в тях вид и количество СМР не са приобщени по делото. В този смисъл не може да се направи заключение за начина, по които са остойностени спорните доставки.

За да се докаже реално изпълнение на ремонтни дейности между страните следва да бъдат съставени документи, в които да бъде определен обемът на строителството и техническите характеристики на обекта, да се посочат видовете работи, които ще се изпълняват, както и методът на определяне на цената на СМР, която да включва калкулация за различните видове строителни работи, респективно да може да се направи заключение за чия сметка са материалите, които е следвало да се използват при изпълнение на СМР.

На следващо място в договорите е предвидено, че възложителят следва да осигури свободен достъп на изпълнителя до обекта, съгласно одобрен график, но такъв същото не представен. Липсват и други доказателства, от които да е видно, че е осигуряван достъп на служители на доставчика за извършването на СМР на процесните обекти.

Към фактурите и договорите са представени протоколи за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи, съставени с цел да удостоверят предаването, респективно приемането на същите. Действително в тях са посочени обектът, вида,

количеството и единичните цени на СМР, но при липсата на индивидуализиран предмет на услугата, на конкретни параметри, в които да се разменят взаимни престации не може да се направи проверката дали посочените в протоколите СМР са именно възложените. В случая, както вече се посочи при възлагане на услугите страните не са договорили по конкретен начин вида ми и дължимия резултат от възложеното и какви отделни компоненти формират договорната цена.

Следва да се посочи също, че в протоколите като основание за отчитане на всяка услуга е посочено „оферта“, но такива също не са представени по делото. В случая може да се приеме, че е налице механично пресъздаване съдържанието на протоколите, с които жалбоподателят е предал изпълнението на СМР на Национална компания „Железопътна инфраструктура“, без обаче между [фирма] и неговия доставчик [фирма] да са създавани документи от посочения вид.

По делото не е спорно, че процесните услуги са извършени във връзка с възложени на жалбоподателя СМР от Национална компания „Железопътна инфраструктура“. Прави впечатление обаче, че съгласно представените протоколи за установяване завършването и разплащане на натурални видове и строително-монтажни работи услугите са предадени, респективно приети от възложителя на жалбоподателя, преди същите да са предадени/изпълнени от доставчика на жалбоподателя. Така с протокол от 20.04.2016 г. [фирма] предава изпълнението на СМР на [фирма], а в същото време [фирма] предава изпълнението на същите СМР на Национална компания „Железопътна инфраструктура“ с протокол от 08.04.2016 г. Същото се отнася и за другите протоколи, а именно с протокол от 16.12.2015 г., [фирма] предава изпълнението на СМР на [фирма], а в същото време [фирма] предава изпълнението на същите СМР на Национална компания „Железопътна инфраструктура“ с протокол от 15.12.2015 г.

В този смисъл следва да се посочи, че описаните разминавания разколебават доказателствената стойност на представените по делото протоколи. Освен това видно от посочената стойност на СМР в съставените протоколи е, че цената на СМР, за които се твърди да са изпълнени от [фирма] е по-висока от тази, която жалбоподателят е получил от неговия възложител Национална компания „Железопътна инфраструктура“, което е икономически необосновано.

В случая при липса на конкретизация на вида и количеството СМР в процесните договори, както и с оглед неяснота относно начина на определяне на цената на фактурираните услуги следва извод, че съвкупната преценка на събраните доказателства не навежда на извод, че между страните по спорните фактури за СМР съществува действително правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга.

В случая, нито фактурите, нито представените договори конкретизират предмета на фактурираните услуги, за да може да бъде извършен ефективен контрол за реалност на доставките, за които е отказано право на данъчен кредит.



Действително по делото е безспорно, че процесните доставки са използвани за последващи облагаеми доставки, но от цялостната преценка на доказателствата не може да се приеме по безспорен начин, че услугите са реализирани именно от [фирма].

По отношение на установеното в хода на ревизионното производство плащане по фактурите, както и тяхното осчетоводяване съдът приема, че това не може да обоснове правото на данъчен кредит, тъй като това са доказателства, които следва да се обсъждат наред с останалите писмени доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

За целите на данъчното облагане следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена услугата. Наличието на фактура не доказва реалното извършване на доставките. Фактурата следва да е придружена с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). В тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, а следва да се извърши съвкупна преценка на всички факти и обстоятелства по делото. Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11). Това е така, както когато самото данъчно задължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13). Мерките, които данъчно задълженото лице

трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11). Преценката за наличието на подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни” – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело C-285/11).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесния доставчик.

За пълнота и с оглед твърденията на органите по приходите за липсата на техническа и кадрова обезпеченост на доставчика следва да се посочи, че липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика или на данни за притежаване на вложените материали за извършване на конкретните СМР не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени в случая. Липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика или на данни за притежаване на вложените материали за извършване на конкретните СМР не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени от органите приходите. В решение на СЕС по дело C-324/11 /G. T./, изрично е посочено, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът на строителни услуги не е декларирал наетите от него работници, както и поради неизвършена от получателя по фактурата проверка дали между наетите на строежа работници и доставчика е съществувало правоотношение, без приходният орган да доказва, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Посочено е още, че правото на приспадане може да бъде отказано само когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от данъчна измама, като е подчертал, че правото на приспадане не може да бъде отказано, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него следва да се изисква да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички

останали, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата обезпеченост не може да се вменява в тежест на получателя по доставката да ги доказва (в този смисъл Решение № 9645/13.07.2018 г. по адм. дело № 2030/2018 г. на ВАС).

Съдът намира РА за законосъобразен и в частта на определените задължения по ЗКПО за 2016 г.

Съгласно чл. 10, ал. 1 ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводство (ЗСч), отразяващ вярно стопанската операция. При тълкуването на понятието документална обоснованост в цитираната разпоредба се налага изводът, че следва да са налице кумулативно две условия - от една страна документът следва да съдържа необходимите реквизити, посочени в ЗСч, а от друга документът да отразява вярно стопанската операция.

Доколкото в случая не са налице вярно и точно отразени реално възникнали стопански операции по отношение на доставките, за които се твърди, че са извършени от [фирма], то не са налице и основания за признаване на счетоводния разход при формиране на данъчния финансов резултат с оглед разпоредбата на чл. 26, т. 2 ЗКПО, която е приложима в случая. Цитираната разпоредба изрично предвижда, че не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

С оглед така очертаната правна регламентация следва да се вземе предвид казано по-горе относно отказа на правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и съображенията за липса на реално осъществени доставки, визирани в частта по ЗДДС. Във връзка с това по отношение възражението на жалбоподателя, че за фактура № 88/26.04.2016 г. не са изложени мотиви за липса на реалност на доставката, доколкото същата не попада в обхвата на ревизията по ЗДДС следва да се посочи, че видно от РА такива са налице, но не е извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит, именно поради това, че фактура № 88/26.04.2016 г. не попада в обхвата на ревизията по ЗДДС. Предвид факта, че преценката за реално осъществена стопанска операция по цитираната фактура следва да се направи на база обсъдените вече факти и доказателства в частта по ЗДДС съдът приема, че не следва да се преповтарят вече изложените мотиви. Недоказана реална доставка не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът във всички случаи изисква, доказателства за реалност на доставката. Извършеното от ревизираното лице намаление на счетоводния финансов резултат е било осъществено без основание, поради което извършеното изменение на същия е законосъобразно.

По отношение на обстоятелството, че органите по приходите са отчетели факта, че на доставчика [фирма] е издаден РА следва да се посочи, че влязъл в сила РА на доставчик сам по себе си не представлява доказателствено средство за целите на ревизионното производство на получателя по конкретна доставка. Събраните в хода на ревизията, приключила с издаването му, доказателствени средства относно релевантни за конкретен правен спор обстоятелства могат да се присъединят и вземат предвид, доколкото същите

са явяват събрани по реда и чрез способите, предвидени в ДОПК. В ревизионното производство същите трябва да подлежат на самостоятелен и независим анализ и съпоставка от страна на ревизиращите органи, респективно от страна на решаващия орган в административното оспорване на акта.

В конкретното ревизионно производство са присъединени единствено издадените РД и РА на доставчика, но видно от процесния РА същите не са коментирани самостоятелно, а в съвкупност с останалите доказателства, които са представени от страна на жалбоподателя.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 1 288,00 (хиляда двеста осемдесет и осем лева) лв.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 17-ти състав,

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма],[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22002219000439-091-001/04.09.2019 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1953 от 22.11.2019 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. за установени задължения общо в размер на 19 138,46 лв. и лихвите за просрочия към тях в размер общо на 6 136,63 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 249,87 лв., ведно със съответните лихви в размер на 4 439,22 лв. и задължения за корпоративен данък за 2016 г. в размер на 6 888,59 лв. и лихви в размер на 1697,41 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК130687896 да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 1 288,00 (хиляда двеста осемдесет и осем лева) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

#### **СЪДИЯ:**