

РЕШЕНИЕ

№ 7569

гр. София, 30.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 16.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **3768** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], срещу Ревизионен акт №Р-22221917009243-091-001 от 23.08.2018 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д. - ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22221918162029-003-001 от 14.09.2018 г., издаден от същите органи.

Жалбата е уточнена с писмено изявление от 20.05.2019г., като посочва, че са налице процесуални нарушения при издаването на атакувания ревизионен акт, както и нарушено право на защита на ревизираното лице, оспорват се и фактическите констатации на органа относно прието за недоказана реалността на доставките по фактурите, по които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит, липсвали констатации относно установените задължения за корпоративен данък за 2013-2016г., била допусната сумарна грешка по години, тъй като по години за 2014, 2015 и 2-016г. не били отразени в таблицата внесените суми за корпоративен данък. Претендират се както допуснати фактически грешки, така и материалната му незаконосъобразност. В ход по същество и в писмена защита чрез адв. М. от САК, се претендира основателност на жалбата изцяло, както въз основа на събраните по делото писмени доказателства, така и въз основа на изслушаното и прието като доказателство по делото заключение на вещо лице по съдебно-техническа експертиза. Претендира се присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, оспори жалбата изцяло чрез юрк. П..

По делото са приети писмените доказателства по административната преписка и е изслушано заключение на вещо лице по съдебно-техническа експертиза от вещото лице А. Ж. А., което е дало отговор на въпроси, свързани с действителното извършване на доставките по фактури, по които не е признато право на приспадане на данъчен кредит и съответно не е призната като разход данъчната основа по същите, касаещи последващи услуги към клиенти на дружеството - с предмет СМР по договори за изграждане на системи за пожароизвестяване и за видеонаблюдение.

Административен съд София-град, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, и в изпълнение на задължението си по чл.160, ал.2 ДОПК - служебно да провери издаването на ревизионния акт от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда е подадена на дата 18.02.2019г., а решение № 246/11.02.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", е връчено на дата 14.02.2019г., с оглед на което оспорването по делото - срещу РА, уточнено с молбата от 20.05.2020г., е подадено в срока по чл.156, ал.1 ДОПК .

Оспорването е допустимо само в частта на процесния РА, поправен с РАПРА, в която не е отменен с решението на директора - на основание чл.156, ал.2 ДОПК, а именно:

1)С Ревизионен акт №Р-22221917009243-091-001 от 23.08.2018 г., поправен с РАПРА №П-22221918162029-003-001 от 14.09.2018 г., са установени задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. в размер на 8 005,40 лв., ведно с лихви за забава в размер на 4 576,50 лв., и за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди м. 02.2013 г., м. 12.2013 г., м. 05.2014 г., м. 07.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 02.2015 г., м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 01.2016 г., м. 02.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 06.2017 г. и м. 09.2017 г. в размер на 18 908,62 лв.общо , ведно с лихви за забава в размер на 5 746,81 лв.

2)РА е изменен при оспорването му по административен ред с Решение № 246/11.02.2019г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите относно следните задължения:

1.установения с РА резултат ДДС за внасяне за м. 06.2015 г. в размер на 996,95 лв., е изменен на ДДС за внасяне - 966,95 лв., ведно със съответните лихви; установените с РА лихви за ДДС за м. 02.2013 г. в размер на 545,71 лв. са изменени на 438,62 лв.

2.установените с РА лихви за корпоративен данък са изменени както следва: за 2014 г. от 2 242,06 лв. са изменени на 750,09 лв.; за 2015г. от лихви за корпоративен данък в

размер на 1 494,80 лв. са изменени на 791,71 лв.; за 2016 г. от лихви за корпоративен данък в размер на 327,61 лв. са изменени на 216,29 лв.

3)С решението на директора РА е потвърден в останалата част - за установени задължения за:

- за корпоративен данък за данъчни периоди 2013 г., 2014 г.,2015г. и 2016 г.,въз ведно с установените лихви за забава за данъчната 2013 г.

-за ДДС за данъчни периоди м. 02.2013 г., м. 12.2013 г., м. 05.2014 г.,

м. 07.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 02.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г.,

м. 12.2015 г., м. 01.2016 г., м. 02.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 06.2017 г. и

м. 09.2017 г., ведно с лихвите за забава, с изключение на лихвите за забава за

м. 02.2013 г.

В писмената защита по делото адв. М. поддържа и искане до съда да отмени Решение № 246/11.02.2019г. на директора, с което е потвърден РА за задълженията за корпоративен данък за данъчни периоди 2013, 2014, 2015г. и 2016г., ведно с лихви за забава, и е оставена без разглеждане жалбата по административен ред в частта по ЗДДС за данъчни периоди от м. от м. 03.2013 г. до м. 11.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 04.2014 г., м. 06.2014 г., от м. 08.2014 г. до м. 10.2014 г., м. 01.2015 г., от м. 03.2015 г. до м. 05.2015 г., м. 08.2015 г., м. 09.2015 г., м. 11.2015 г., от м. 03.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 09.2016 г., от м. 11.2016 г. до м. 05.2017 г., м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. В решението на директора е прието, че в тази част жалбата се явява недопустима поради липса на интерес от обжалване, тъй като не са налице корекции за посочените данъчни периоди и е налице е хипотезата на чл. 88, ал. 1, т. 3 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/. Посоченото искане подлежи на разглеждане в различно производство от оспорването на РА - по реда на посочената норма от АПК, предвид на което съдът не следва да се произнася по него с решение на основание чл.160, ал.1 и ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма, съдът намира следното:

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221917009243-020-001 от 28.12..2017г.,г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии" при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Т. И. Т. съгласно Заповед №РД-84-2200-194 от 11.12.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. и данък върху добавената стойност /ДДС/ за периодите от м. 02.2013 г. до м. 09.2017 г.

На основание чл. 11, ал. 1, т. 1 от Закона за Националната агенция за приходите, във връзка с чл. 112, ал. 1 от ДОПК, поради прекратяване на служебното правоотношение на Т. И. Т., преписката е възложена на В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии" при ТД на НАП С., със Заповед №РД-01-728 от 02.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С..

Т. Б. Г., Т. И. Т. и В. В. В. са оправомощени да издават ЗВР със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За установеното в хода на ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221917009243-092-001 от 13.07.2018 г., като електронен документ от

посочените в ЗВР органи по приходите. Срещу РД е подадено е възражение, което е прието за процесуално допустимо, но неоснователно с РА.

Процесният РА №Р-22221917009243-091-001 от 23.08.2018 г., поправен с РАПРА №П-22221918162029-003-001 от 14.09.2018 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-728 от 02.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С., и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, също са издадени като електронен документ, видно от л.75 и л. 88 от делото съответно подписани с електронни подписи от издателите им на дати 23.08.2018г. за РА и на 14.09.2018г. за РАПРА.

С РАПРА №П-22221918162029-003-001 от 14.09.2018 г. е изправена допуснатата техническа грешка в таблица 3 на акта, в която първоначално са посочени единствено задължения за ДДС и лихви за ДДС. РАПРА не е оспорен по административен ред.

ЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи, подписани като такива от съответните органи по приходите, които документи са представени в съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната, съгласно чл. 184, ал. 1 ГПК, приложим субсидиарно на основание пар. 2 ДР ДОПК. В представените като такива документи РА и РАПРА е удостоверено, че са издадени чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от посочените като техни издатели лица. На основание последната разпоредба, по делото са представени в писмен вид информация за срока на валидност на сертификатите за квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите по приходите - л. 91 - 102 от делото, в това число на издателите на ЗВР. Съдът констатира, че актовете на органите по приходите, в това число РД и РА, са подписани с КЕП в срока на валидност на сертификата за всеки орган.

При тези изводи, съдът намира, че процесните РА и РАПРА са издадени при спазване на изискванията по чл.120, ал.1 ДОПК, в това число по т.8 от последната разпоредба във връзка с чл.119, ал.2 от същия кодекс, като въз основа на това формира извод, че са издадени от компетентни органи и в предвидената от закона форма, спазени са изискванията за съдържанието им. Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените актове на органите по приходите - съответно по чл.113, ал.1 и чл.117, ал.1 ЗВР и РД.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Доводите за допуснати нарушения на процесуалните правила и конкретно на сроковете по чл.114 ДОПК за извършване на ревизията, съдът намира за основателни, но не са от естество да доведат до отмяната на акта само на това основание, предвид задължението на съда по чл.160, ал.2 ДОПК да реши спора по същество в случай, че РА не е нищожен. Освен това, след изтичането на срокове по чл.114 или друг срок в хода на ревизионното производство, не преклудира правото на органите по приходите да издадат нито РД нито РА, тъй като законодателят не свързва с такива правни последици пропускането на сроковете.

В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способи - чрез връчване на искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице - Искане с изх. № Р-22221917009243-040-001/04.01.2018г., по което жалбоподателят с писмо от 25.01.2018г. е представил документи и писмени обяснения.

Такива искания са изготвени и на контрагентите на дружеството по доставки по фактури, за които е ползван данъчен кредит - в рамките на извършените на основание чл.45 ДОПК насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] - преки доставчици на жалбоподателя. Тъй като управителите на дружествата не са намерерни нито на адресите за кореспонденция, в това число чрез съдействие на полицията, нито чрез работодателите им, ИПДПОЗЛ са връчени на доставчиците по реда на чл. 32 от ДОПК, но не са представени документи и обяснения. За доставчиците органите по приходите са извършили справки в базата данни на НАП - относно включването на фактурите към жалбоподателя в дневниците и за продажби, подадени данни за трудови правоотношения и наети лица по граждански правоотношения, за извършени ревизии на част от доставчиците за спорните периоди, както и за данни за регистрацията им по ЗДДС и в Търговския регистър- за обявени годишни финансови отчети и за броя на дружествата, с управител едно и също лице.

В хода на ревизията е посетено мястото, където се води счетоводството на дружеството-жалбоподател.

Още с жалбата по административен ред срещу РА, дружеството-жалбоподател претендира, че е нарушено правото му на защита, тъй като не е получило документите, въз основа на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит и са увеличени счетоводните финансови резултати за ревизираните периоди и РА следвало на това основание да бъде прогласен за нищожен, който довод е обсъден в решението на ответника и преценен като необоснован. В решението на ответника е прието, че на декларирания електронен адрес от [фирма] - v.iliev [електронна поща], са връчени ЗВР, заповедите за изменение на ЗВР, ИПДПОЗЛ, РД и РА, получаването на които жалбоподателят не оспорва. Също видно от мотивите на решение са приети са за неаргументирани възраженията на дружеството, че вследствие неполучаване на документите, въз основа на които е отказан данъчният кредит и са увеличени счетоводните финансови резултати за съответните периоди, РА следва да бъде прогласен за нищожен. Събраните в хода на производството доказателства били приложени към РД и описани в част VII на РД - Доказателства от №1 до №20, който бил връчен по електронен път. Не били представени доказателства, че [фирма] е предприело действия за получаване на копия от същите от ревизиращите органи, по които да е налице отказ. За пълнота директорът е посочил в решението, че в РД били изложени констатации за извършени "контролни производства - конкретно ревизии на доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма], без РД във връзка с тях да са приобщени към административната преписка по надлежния ред. Същевременно директорът е приел, че фактическите констатации за установените факти и обстоятелства при ревизиите на изброените дружества са изложени като допълнителен аргумент и издадените административни актове във връзка с тях не са единственото доказателство, въз основа на което са формирани изводите за реалността на документираните услуги от тези лица, в резултат на което не може да се приеме, че оспорвания акт е недоказан.

Що се касае до приложенията към РД, който следва да съдържа като неразделна част от него доказателствата, въз основа на които е издаден, то действително се съдържа опис на доказателствата, но същите обхващат ЗВР и заповедите за изменение, ИПДПОЗЛ до жалбоподателя и доставчиците, писмото от жалбоподателя, с което представя писмени доказателства, както и отправените от органите по приходите

искания до други контролни органи - до конкретни МВР за издирване на управителите на дружествата доставчици, във връзка с връчване на изготвените до тях ИПДПОЗЛ. - по т.12-16, протокол от 07.03.2018г., покана за корекция на неправилно данъчно тертиране на доставките по ЗДДС - по спорните фактури, и постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки. Под № 17 е посочен протокол от 07.03.2018г., на която дата е извършено посещение в офиса, където се води счетоводството на дружеството-жалбоподател.

При сравнение на мотивите на РД и посочените като приложение доказателства следва, че като такива не са посочени протоколите за извършени насрещни проверки (ПНП) и констатиците в тях, посочени в мотивите на РД в частта по ЗДДС, а именно:

-за [фирма] - ПНП от 21.03.2018г., обсъден на стр. 19 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.195 приложение 2 към делото.

-за [фирма], ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 22 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.165 приложение 2 към делото.

-за [фирма]- ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 26 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.180 приложение 2 към делото.

-за [фирма] - ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 30 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.123 приложение 2 към делото.

-за [фирма] - ПНП от 20.06.2018г., обсъден на стр. 34 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 20.06.2018г. на л.142 приложение 2 към делото.

за [фирма] - ПНП от 20.06.2018г., обсъден на стр. 34 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 20.06.2018г. на л.220 приложение 2 към делото.

за [фирма] - ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 51 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 20.06.2018г. на л.246 приложение 2 към делото.

Посочените протоколи са издадени като електронни документи от ревизиращите органи, основани са на проверки в базата данни на НАП и на документи, които се намират единствен опри ревизиращите органи, в който случай съгласно чл.50, ал.3 ДОПК не се изисква да са подписани.

Тези протоколи не само не са описани като доказателства към РА, но предвид оплакванията в жалбата по административен ред и преценката им от директора в решението, обсъдена по-горе, съдът приема, че не са връчени на дружеството-жалбоподател.

Видно също от мотивите на РД, възприети изцяло при издаването на РА и потвърдени в мотивите на решението на ответника, органите по приходите са се позовали на следните обстоятелства и съответно доказателства за тях по отношение на доставчиците:

1.Относно регистрацията по ЗДДС - към датите на издаване на фактурите са регистрирани, но впоследствие са дерегистрирани при установени обстоятелства по чл. 176 ЗДДС - служебно от органите по приходите поради ненамиране на адреса за кореспонденция.

2.Взето е предвид, че жалбоподателят не е представил издадени фактури от [фирма], [фирма] и [фирма], и документи, удостоверяващи плащане по тях. По фактурите от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] жалбоподателят е представил копия на фактури, ведно с фискални бонове, също са представени счетоводни справки и извлечения от счетоводна сметка 401 Доставчици, въз основа на които е

установено, че в счетоводството на [фирма] е *отразено плащане по процесните фактури в брой*.

3. Относно плащанията органите по приходите са обсъдили данни за регистрираните фискални устройства и данните за плащания, подадени към НАП. За [фирма], [фирма] и [фирма] е посочено, че няма данни за регистрирани електронни устройства с фискална памет в НАП; а за другите дружества - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]- такива са регистрирани, но или няма данни за плащания или били посочени различни суми от тези по фактурите.

4. Органите са взели предвид и обсъдили за предмета на доставките и изпълнението им - изкопаване на кабелни канали и полагане на кабелни трасета на системи за видеонаблюдение, пожаро-известителни системи и сигнала-охранителни системи, представените от страна на жалбоподателя копия на договори с доставчиците, с изключение на издадената от [фирма] с фактура №65 от 28.10.2016 г. Прието е, че само в договорите с [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са посочени обектите, на които е следвало да се извършат услугите, а по договора с [фирма] бил вписан само предмет - изкопаване на кабелни канали и полагане на кабелни трасета за системи за видеонаблюдение и пожаро-известителни системи по задание на възложителя. За задълженията на страните по договорите органите по приходите са взели предвид, че чематериалите и трудът за изпълнение на услуги са за сметка на изпълнителите [фирма], [фирма] и [фирма], а в договорите с [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не е посочено за чия сметка са материалите., в договорите е определен срок за извършване на услугите - 5 работни дни от дата на подписването им. За приемането на изпълнението на услугите съгласно договорите, е следвало да бъдат съставени приемо-предавателни протоколи, каквито не са представени от жалбоподателя.

5. Ревизиращите органи са взели предвид данни за това доставчиците имали ли са наети лица по трудови или граждански правоотношения, както и за активи с оглед възможността доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] да извършат услугите. Така въз основа на данните от ПНП е установено, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са декларирали данни за наети лица на трудови договори и изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения за периодите на издаване на фактурите към жалбоподателя. За [фирма] има данни за 2 наети лица на трудови договори на длъжност „тенекеджия“, а [фирма] - 4 наети лица на трудови договори длъжност „общ работник“ в област „други довършителни строителни дейности“, но тези дружества не са подали декларации образец 1 и образец 6 за дължими осигурителни плащания и данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения.

6. Органите по приходите по приходите са взели предвид включването на фактурите в дневниците им за продажби от доставчиците. Издадените фактури от [фирма] и [фирма] са включени в дневник продажби и СД по ЗДДС. [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са включили фактурите в дневниците си за продажби и съответно в справките декларации по ЗДДС, а за [фирма] - не всички фактури.

7. За [фирма], [фирма] и [фирма] органите по приходите действително са се позовали на извършени ревизи и установени задължения, вкакто и на формираните изводи, че издадените фактури от тези дружества не документирали реално осъществени доставки, а документите на последното дружество били връчени по реда на чл.32 ДОПК. Конкретните РА са посочени в РД, но не са посочени като

приложение към РД.

8. Също в мотивите на РД в частта по ЗДДС относно упражненото право на данъчен кредит е посочено, че декларираните доставки са анализирани и съответно е извършена **съпоставка на подадена информация от страна на доставчиците на ревизираното дружество**, Установено било от органите по приходите декларираните доставки по чл.6/9 от ЗДДС и упражнено право на данъчен кредит, по фактури, недекларирани от страна на контрагентите. Вледствие на това била изпратена покана до дружеството-жалбоподотел за доброволна корекция по реда на чл.116 от ЗДДС. - поканата е от 07.03.2018г.

9. В частта по ЗДДС органите по приходите са формирали идентични изводи, въз основа на които на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС във връзка с чл.6 и чл.9 ЗДДС не признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, по които жалбоподателят е упражнил правото на приспадане на данъка, издадени от доставчиците

- [фирма] - по 2 фактури, издадени през м. 09.2017г., с данъчна основа общо 9333,34лв. и начислен ДДС общо 1866,66лв. - стр. 41 от РД,

- [фирма] - по 6 фактури, издадени през данъчни периоди м. 12.2013г., 05.2014г. и 11.2014г. с данъчна основа общо 20 913,34лв. и начислен ДДС общо 4 182,66лв. , стр. 34 от РД

[фирма] по 2 фактури, издадени през м. 06.2017г., с данъчна основа общо 5000,00лв. и начислен ДДС общо 1000,00лв. - стр. 30 от РД

[фирма] - по 4 фактури, издадени през данъчни периоди м. 08 и 10.2016г. с данъчна основа общо 8 600,01лв. и начислен ДДС общо 1 719,99лв., описани на стр.22 от РД ,

[фирма], по тринадесет фактури, издадени през м.02,06,07,10 и 12.2015г. и м. 01 и 02.2016г. с данъчна основа общо 36163,35лв. лв. и ДДС 7 232,65,лв. описани на стр. 26 от РД;

- [фирма] - по три фактури, издадени през м.12.2014г. с данъчна основа общо 8333,34лв. и ДДС 1666,66лв. - стр. 38 РД

- [фирма] - по една фактура за м.02.2013г. с данъчна основа 3 966,67лв. и ДДС в размер на 793,33 лв. - стр.19 от РД

Органите по приходите са формирали изводи, че издадените от доставчиците фактури не документират реалон осъществени услуги с предмета по фактурите, тъй като доставчиците не са представили документи и обяснения, и данните въз основа на проверките в регистрите, че не притежават кадрова, техническа и материална обезпеченост за извършване на доставките, от доставчиците снае били отчетени приходи по процесните фактури, тъй като не са подали ГДД по чл. 92 ЗКПО или не са включили фактурите си в дневниците за продажби, представените фискални бонове били с фиктивно съдържание, предвид данните за фискалните устройства, . От страна на жалбоподателя не била представена търговска кореспонденция с доставчиците, както и документи, удостоверяващи приемането на резултата от услугите, от които да се установи видът на извършените дейности, в това число дължината на кабелните трасета, не били представени и изискващите се книги за инструктаж на работниците. По отношение на жалбоподателя е направен извод, че не е положил грижата на добрия търговец , тъй като не е изследвал поведението на доставчиците и не е конкретизирал по видове, количества и стойности

услугите по договорите си с тях. Също органите са направили извод, че жалбоподателят е знаел, че процесните фактури не документират реално осъществени доставки и чрез приспадане на данъчен кредит по тях е взел участие в данъчна измама.

В частта за задължението за корпоративен данък, органите по приходите са описали отразените по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], и по мотиви за извършените проверки, събрани документи и доказателства и установени факти и обстоятелства, подробно изложени в раздела на РД по ЗДДС, било доказано по безспорен начин липса на доставка по чл.6/9 ЗДДС. декларираните услуги не били реално извършени от дружествата-доставчици, вследствие на което е налице отклонение от данъчно облагане и на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО счетоводният финансов резултат за съответната година се увеличава със сумята от данъчните основи по фактурите, отчетени като разходи за услуги за всяка от ревизираните години.

При преценката дали е допуснато съществено нарушение на производствените правила, съставляващи основание за отмяна на процесния РА в оспорената част, съдът съобрази практиката на Съда на ЕС по този въпрос и конкретно, постановеното с Решение на Съда от 4 юни 2020 година <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=226973&mode=req&pageInd ex=4&dir=&occ=first&part=1&text=%2B%25D0%2594%25D0%2594%25D0%25A1%252C%2B%25D0%25BD%25D0%25B5%25D0%25BE%25D1%2582%25D1%2587%25D0%25B8%25D1%2582%25D0%25B0%25D0%25BD%25D0%25B5%2B%25D0%25BD%25D0%25B0%2B%25D0%25B4%25D0%25BE%25D1%2585%25D0%25BE%25D0%25B4%25D0%25B8&doclang=BG&cid=11735757> по дело C-430/19, SC C.F. S. и конкретно по т.1 от него:

"1) Общият принцип на правото на Съюза на зачитане на правото на защита трябва да се тълкува в смисъл, че ако в рамките на национални административни производства за извършване на ревизия и за определяне на данъчната основа на данък върху добавената стойност едно данъчнозадължено лице не е получило достъп до информацията, която се съдържа в административното му досие и която е била взета предвид при приемането на административно решение, с което му се налагат допълнителни данъчни задължения, и сезираната юрисдикция установи, че при липсата на това нарушение, производството би могло да доведе до различен резултат, този принцип изисква посоченото решение да бъде отменено."

Във връзка с преценката, дали невръчването на приложенията към РД на жалбоподателя би могло да доведе до друг резултат, съдът съобрази следното:

1. Всички те, дори и цитираните в РД но непосочени като приложения ПНП са представени по делото.

2.Що се касае до довода на органите по приходите, че дружеството-жалбоподател не е положило грижата на добрия търговец тъй

като не е изследвало поведението на доставчиците, съответно не е представило търговска документация за кореспонденцията си с тях, съдът съобрази постановеното по т.2 от диспозитива на по дело С-430/19 на Съда на ЕС, е постановено:

"2) Принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на данъка върху добавената стойност (ДДС), и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат, при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки."

т. 47 " ..когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, компетентната национална данъчна администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са допуснали нередности или извършили измами, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение ".

т.48: " *Тъй като представянето на такива допълнителни документи не е предвидено в член 178, буква а)от Директивата за ДДС и може да засегне непропорционално упражняването на правото на приспадане, а следователно и принципа на неутралитет, компетентната национална данъчна администрация по принцип не може да изисква представянето на такива документи.*"

Следователно, на основание даденото тълкуване на правото на ЕС, доводът, че жалбоподателят не е изследвал поведението на доставчиците, е неотносим към правото на приспадане на ДДС.

Също е неотносим доводът на ответника за приложимост на чл.12 ППЗДДС в казуса по делото, изложени в решението, не се споделят от съда. Същите са в противоречие с правото на ЕС, като съдът следва да съобрази постановеното по трети въпрос от диспозитива на Решение на Съда (седми състав) от 13 февруари 2014г. по Дело С-18/13, М. -П., Е.:EU:C:2014:69, второто изречение, а именно: "В това отношение Директива 2006/112 не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка." Отговорът на този преюдициален въпрос е даден конкретно във връзка с изискването по чл.12, ал.1 от ППЗДДС -

отменен отм. - ДВ, бр. 8 от 2016 г., в сила от 29.01.2016 г.), като преди това текстът на разпоредбата е имал следното съдържание: "С изключение на случаите по чл. 25, ал. 3, 4 и 5 от закона услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти." Тази разпоредба е била действаща по време на издаването на фактурите за процесните доставки за услуги, но предвид даденото тълкуване, че противоречи на правото на ЕС, не следва да се прилага.

Що се касае до приложенията към РД, който следва да съдържа като неразделна част от него доказателствата, въз основа на които е издаден, то действително се съдържа опис на доказателствата, но същите обхващат ЗВР и заповедите за изменение, ИПДПОЗЛ до жалбоподателя и доставчиците, писмото от жалбоподателя, с което представя писмени доказателства, както и отправените от органите по приходите искания до други контролни органи - до конкретни МВР за издирване на управителите на дружествата доставчици, във връзка с връчване на изготвените до тях ИПДПОЗЛ. - по т.12-16, протокол от 07.03.2018г., покана за корекция на неправилно данъчно третиране на доставките по ЗДДС - по спорните фактури, и постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки. Под № 17 е посочен протокол от 07.03.2018г., на която дата е извършено посещение в офиса, където се води счетоводството на дружеството-жалбоподател.

При сравнение на мотивите на РД и посочените като приложение доказателства следва, че като такива не са посочени протоколите за извършени насрещни проверки (ПНП) и констатациите в тях, посочени в мотивите на РД в частта по ЗДДС, а именно:

-за [фирма] - ПНП от 21.03.2018г., обсъден на стр. 19 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.195 приложение 2 към делото.

-за [фирма], ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 22 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.165 приложение 2 към делото.

-за [фирма]- ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 26 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.180 приложение 2 към делото.

-за [фирма] - ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 30 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 21.06.2018г. на л.123 приложение 2 към делото.

-за [фирма] - ПНП от 20.06.2018г., обсъден на стр. 34 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 20.06.2018г. на л.142 приложение 2 към делото.

-за [фирма] - ПНП от 20.06.2018г., обсъден на стр. 34 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 20.06.2018г. на л.220 приложение 2 към делото.

-за [фирма] - ПНП от 21.06.2018г., обсъден на стр. 51 от РД; по административната преписка е представен ПНП от 20.06.2018г. на л.246

приложение 2 към делото.

Посочените протоколи са издадени като електронни документи от ревизиращите органи, основани са на проверки в базата данни на НАП и на документи, които се намират единствено при ревизиращите органи, в който случай съгласно чл.50, ал.3 ДОПК не се изисква да са подписани от проверяваното лице. Тези протоколи не само не са описани като доказателства към РА, но предвид оплакванията в жалбата по административен ред и преценката им от директора в решението, обсъдена по-горе, съдът приема, че не са връчени на дружеството-жалбоподател.

Видно също от мотивите на РД, възприети изцяло при издаването на РА и потвърдени в решението на ответника, органите по приходите са се позовали на следните обстоятелства и съответно доказателства за тях по отношение на доставчиците:

1. Относно регистрацията по ЗДДС - към датите на издаване на фактурите са регистрирани, но впоследствие са deregистрирани при установени обстоятелства по чл. 176 ЗДДС - служебно от органите по приходите поради ненамиране на адреса за кореспонденция.

2. Взето е предвид, че жалбоподателят не е представил издадени фактури от **[фирма], [фирма] и [фирма]**, и документи, удостоверяващи плащане по тях. По фактурите от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] жалбоподателят е представил копия на фактури, ведно с фискални бонове, също са представени счетоводни справки и извлечения от счетоводна сметка 401 Доставчици, въз основа на които е установено, че в счетоводството на [фирма] е *отразено плащане по процесните фактури в брой*.

3. Относно плащанията органите по приходите са обсъдили данни за регистрираните фискални устройства и данните за плащания, подадени към НАП. За [фирма], [фирма] и [фирма] е посочено, че няма данни за регистрирани електронни устройства с фискална памет в НАП; а за другите дружества - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]- такива са регистрирани, но или няма данни за плащания или били посочени различни суми от тези по фактурите.

4. Органите са взели предвид и обсъдили за предмета на доставките и изпълнението им - изкопаване на кабелни канали и полагане на кабелни трасета на системи за видеонаблюдение, пожаро-известителни системи и сигнала-охранителни системи, представените от страна на жалбоподателя копия на договори с доставчиците, с изключение на издадената от [фирма] с фактура №65 от 28.10.2016 г. Прието е, че само в договорите с [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са посочени обектите, на които е следвало да се извършат услугите, а по договора с [фирма] бил вписан само предмет - изкопаване на кабелни канали и полагане на кабелни трасета за системи за видеонаблюдение и пожаро-известителни системи по задание на възложителя. За задълженията на страните по договорите органите по приходите са взели предвид, че материалите и трудът за изпълнение на услуги са за сметка на изпълнителите [фирма], [фирма] и [фирма], а в договорите с [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не е посочено за чия сметка са материалите., в договорите е определен срок за извършване на услугите - 5 работни дни от дата на подписването им. За

приемането на изпълнението на услугите съгласно договорите, е следвало да бъдат съставени приемо-предавателни протоколи, каквито не са представени от жалбоподателя.

5.Ревизиращите органи са взели предвид данни за това доставчиците имали ли са наети лица по трудови или граждански правоотношения, както и за активи с оглед възможността доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] да извършат услугите. Така въз основа на данните от ПНП е установено, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са декларирали данни за наети лица на трудови договори и изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения за периодите на издаване на фактурите към жалбоподателя. За [фирма] има данни за 2 наети лица на трудови договори на длъжност „тенекеджия“, а [фирма] - 4 наети лица на трудови договори длъжност „общ работник“ в област „други довършителни строителни дейности“, но тези дружества не са подали декларации образец 1 и образец 6 за дължими осигурителни плащания и данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения.

6.Органите по приходите по приходите са взели предвид включването на фактурите в дневниците им за продажби от доставчиците. Издадените фактури от [фирма] и [фирма] са включени в дневник продажби и СД по ЗДДС. [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са включили фактурите в дневниците си за продажби и съответно в справките декларации по ЗДДС, а за [фирма] - не всички фактури.

7.За [фирма], [фирма] и [фирма] органите по приходите действително са се позовали на извършени ревизии и установени задължения, както и на формираните изводи, че издадените фактури от тези дружества не документирали реално осъществени доставки, а документите на последното дружество били връчени по реда на чл.32 ДОПК. Конкретните РА са посочени в РД, но не са посочени като приложение към РД.

8.Също в мотивите на РД в частта по ЗДДС относно упражненото право на данъчен кредит е посочено, че декларираните доставки са анализирани и съответно е извършена **съпоставка на подадена информация от страна на доставчиците на ревизираното дружество**, Установено било от органите по приходите декларираните доставки по чл.6/9 от ЗДДС и упражнено право на данъчен кредит, по фактури, недеklarирани от страна на контрагентите. Вследствие на това била изпратена покана до дружеството-жалбоподател за доброволна корекция по реда на чл.116 от ЗДДС. - поканата е от 07.03.2018г.

9. В частта по ЗДДС органите по приходите са формирали идентични изводи, въз основа на които на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС във връзка с чл.6 и чл.9 ЗДДС не признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, по които жалбоподателят е упражнил правото на приспадане на данъка, издадени от доставчиците

- [фирма] - по 2 фактури, издадени през м. 09.2017г., с данъчна основа общо 9333,34лв. и начислен ДДС общо 1866,66лв. - стр. 41 от РД,

- [фирма] - по 6 фактури, издадени през данъчни периоди м. 12.2013г., 05.2014г. и 11.2014г. с данъчна основа общо 20 913,34лв. и начислен ДДС общо 4 182,66лв. , стр. 34 от РД

[фирма] по 2 фактури, издадени през м. 06.2017г., с данъчна основа общо 5000,00лв. и начислен ДДС общо 1000,00лв. - стр. 30 от РД

[фирма] - по 4 фактури, издадени през данъчни периоди м. 08 и 10.2016г. с данъчна основа общо 8 600,01лв. и начислен ДДС общо 1 719,99лв., описани на стр.22 от РД ,

[фирма], по тринадесет фактури, издадени през м.02,06,07,10 и 12.2015г. и м. 01 и 02.2016г. с данъчна основа общо 36163,35лв. лв. и ДДС 7 232,65,лв. описани на стр. 26 от РД;

- [фирма] - по три фактури, издадени през м.12.2014г. с данъчна основа общо 8333,34лв. и ДДС 1666,66лв. - стр. 38 РД

- [фирма] - по една фактура за м.02.2013г. с данъчна основа 3 966,67лв. и ДДС в размер на 793,33 лв. - стр.19 от РД

Органите по приходите са формирали изводи, че издадените от доставчиците фактури не документират реално осъществени услуги с предмета по фактурите, тъй като доставчиците не са представили документи и обяснения, и данните въз основа на проверките в регистрите, че не притежават кадрова, техническа и материална обезпеченост за извършване на доставките, от доставчиците не били отчетени приходи по процесните фактури, тъй като не са подали ГДД по чл. 92 ЗКПО или не са включили фактурите си в дневниците за продажби, представените фискални бонове били с фиктивно съдържание, предвид данните за фискалните устройства. От страна на жалбоподателя не била представена търговска кореспонденция с доставчиците, както и документи, удостоверяващи приемането на резултата от услугите, от които да се установи видът на извършените дейности, в това число дължината на кабелните трасета, не били представени и изискващите се книги за инструктаж на работниците. По отношение на жалбоподателя е направен извод, че не е положил грижата на добрия търговец , тъй като не е изследвал поведението на доставчиците и не е конкретизирал по видове, количества и стойности услугите по договорите си с тях. Също органите са направили извод, че жалбоподателят е знаел, че процесните фактури не документират реално осъществени доставки и чрез приспадане на данъчен кредит по тях е взел участие в данъчна измама.

В частта за задължението за корпоративен данък, органите по приходите са описали отразените по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], и по мотиви за извършените проверки, събрани документи и доказателства и установени факти и обстоятелства, подробно изложени в раздела на РД по ЗДДС, било доказано по безспорен начин липса на доставка по чл.6/9 ЗДДС. декларираните услуги не били реално извършени от дружествата-доставчици, вследствие на което е налице отклонение от данъчно облагане и на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО счетоводният финансов резултат за съответната година се увеличава със сумата от данъчните основи по фактурите, отчетени като разходи за услуги за всяка от ревизираните години.

При преценката дали е допуснато съществено нарушение на производствените правила, съставляващи основание за отмяна на процесния РА в оспорената част, съдът съобрази практиката на Съда на ЕС по този

въпрос и конкретно, постановеното с Решение на Съда от 4 юни 2020 година по дело C-430/19, SC C.F. S. и конкретно по т.1 от него:

"1) *Общият принцип на правото на Съюза на зачитане на правото на защита трябва да се тълкува в смисъл, че ако в рамките на национални административни производства за извършване на ревизия и за определяне на данъчната основа на данък върху добавената стойност едно данъчнозадължено лице не е получило достъп до информацията, която се съдържа в административното му досие и която е била взета предвид при приемането на административно решение, с което му се налагат допълнителни данъчни задължения, и сезираната юрисдикция установи, че при липсата на това нарушение, производството би могло да доведе до различен резултат, този принцип изисква посоченото решение да бъде отменено.*"

Във връзка с преценката, дали невръчването на приложенията към РД на жалбоподателя би могло да доведе до друг резултат, съдът съобрази следното:

1. Всички те, дори и цитираните в РД но непосочени като приложения ПНП са представени по делото.

2.Що се касае до довода на органите по приходите, че дружеството-жалбоподател не е положило грижата на добрия търговец тъй като не е изследвало поведението на доставчиците, съответно не е представило търговска документация за кореспонденцията си с тях, съдът съобрази постановеното по т.2 от диспозитива на решението по дело C-430/19 на Съда на ЕС:

"2) *Принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на данъка върху добавената стойност (ДДС), и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат, при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки.*"

Също съдът съобрази и приетите решаващи изводи в мотивите на последното решение на Съда на ЕС, а именно:

т. 47 " *..когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, компетентната национална данъчна администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са допуснали нередности или извършили измами, или, от*

друга страна, да притежава документи в това отношение "

т.48: " Тъй като представянето на такива допълнителни документи не е предвидено в член 178, буква а) от Директивата за ДДС и може да засегне непропорционално упражняването на правото на приспадане, а следователно и принципа на неутралитет, компетентната национална данъчна администрация по принцип не може да изисква представянето на такива документи."

Следователно, на основание даденото тълкуване на правото на ЕС, доводът, че жалбоподателят не е изследвал поведението на доставчиците, е неотносим към правото на приспадане на ДДС.

Също е неотносим доводът на ответника за приложимост на чл.12 ППЗДДС в казуса по делото, изложени в решението, не се споделят от съда. Същите са в противоречие с правото на ЕС, като съдът следва да съобрази постановеното по трети въпрос от диспозитива на Решение на Съда (седми състав) от 13 февруари 2014г. по Дело С-18/13, М. -П., Е.:EU:C:2014:69, второто изречение, а именно: "В това отношение Директива 2006/112 не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка." Отговорът на този преюдициален въпрос е даден конкретно във връзка с изискването по чл.12, ал.1 от ППЗДДС - отменен отм. - ДВ, бр. 8 от 2016 г., в сила от 29.01.2016 г.), като преди това текстът на разпоредбата е имал следното съдържание: "С изключение на случаите по чл. 25, ал. 3, 4 и 5 от закона услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти." Тази разпоредба е била действаща по време на издаването на фактурите за процесните доставки за услуги, но предвид даденото тълкуване, че противоречи на правото на ЕС, не следва да се прилага.

3.Що се касае до довода, че жалбоподателят не е положил грижата на добрия търговец, тъй като не е конкретизирал видовете дейности и количествено стойностни сметки в договорите с доставчиците, то следва да се отбележи, че такава конкретизация липсва както във фактурите, така и в другите представени документи - договори, протоколи за СМР по процесните доставки, а в представените отчети, в които са посочени количества, но без мярка , т.е не се е ясно за брой ли става въпрос или за линейни метри - за полагане на кабел по съответното трасе, като логично био последното, но не е посочено. Тези доказателства, както и допълнителни такива за последващите доставки на СМР на същите обекти към жалбоподателя, са обсъдени изключително подробно от вещото лице по съдебно-техническата експертиза - л. 301 - 352 от делото. Заключениеето на вещото е прието като доказателство по делото, не е оспорено от страните, в това число предвид констатациите му, за невъзможност да бъдат съпоставени процесните СМР по вид и количество, предмет на процесните фактури с последващи доставки на предадени СМР от жалбоподателя към неговите клиенти и за конкретните обекти, идентични с посочените в договорите с дружествата доставчици.

Вещото лице е формирало извод, че действително за всички обекти, що се касае до правоотношение между жалбоподателя и неговите клиенти, услугите по проектиране и изграждане на системи за пожаро-известяване, видео-наблюдение, структурна кабелна система за видео-наблюдение, които касаят детски градини и фирми, действително според вещото лице са извършени като краен резултат.

Според вещото лице обаче не може да бъде извършена съпоставка, на отчетените като изпълнени СМР от процесните доставчици по протоколите и отчетите към тях, представени към спорните фактури, и СМР за същите обекти, предадени от страна на жалбоподателя на възложителите му по вид и количество. Вещото лице е обосновоало извода си с непредставени доказателства от страна на жалбоподателя за вида, количеството и стойността на материалите и извършените СМР за последващите доставки, както и на непредставени документи по Наредба 3 за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, извършени скрити работи, които не могат да се установят по друг начин, освен документално. Вещото лице е проследило всички обекти и всички фактури и протоколи, издадени от процесните доставчици и съпоставило с данните от документите, предоставени му от жалбоподателя за последващите доставки. Също вещото лице е формирало изводи, че процесните СМР съставляват скрити работи, и било невъзможно установяването на количествени параметри без да са съставени изискванията се за такива работи протоколи по наредбата.

След като не може да бъде извършена съпоставка между получените от жалбоподателя услуги за всеки от конкретните обекти с услуги извършени от жалбоподателя към негови клиенти, то от заключението на вещото лице следва, че не може да се докаже изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС - получените доставки да са свързани с икономическата дейност на лицето, което изискване не е по принцип, а връзката следва да съществува и да бъде установима въз основа на обективни данни между конкретни получени и осъществени от жалбоподателя доставки.

Съдът споделя изцяло доводите на органите по приходите, че жалбоподателят действително не е положил грижата на добрия търговец да посочи конкретни количествени параметри при възлагането на услугите по договорите му с процесните доставчици, в това число във връзка с неговите договори с възложителите му.

Обстоятелството, че във фактурите от всички доставчици се съдържа общо описание на услугите, идентично с предмета по договорите и протоколите - без количества и видове работи, съставлява нарушаване на формалните изисквания за съдържание на фактурата, което предвид данните от заключението на вещото лице, не може да бъде попълнено от данните за количествените параметри на услугите, от други документи - отчетите, които не са подписани и съответно не съдържат волеизявление за приемане на конкретно извършена работа от страна на жалбоподателя. Отчетите поради това, представени в том първи от делото и не към всяка фактура от доставчиците, не могат да бъдат ценени като документ за приемане на посочените в тях видове СМР от жалбоподателя. Най-малкото, по арг. от 180, ал.1 ГПК, частният документ за да се цени като изявление на дадено лице,

следва да бъде подписан от това лице. Следователно, няма съпътстващи фактурите документи, които да установяват конкретни количествени параметри за съответния вид услуга по фактурите от доставчиците.

Посоченото съставлява допуснато нарушение на изискванията за съдържание по чл.114, ал.1, т. 9 от ЗДДС, съответно всички фактури, спорни по делото, не отговорят на изискванията за документ, въз основа на който е допустимо да бъде упражнено правото на приспадане на данъка.

Относно спазването на формалните изисквания за съдържанието на фактурите и упражняването на правото на данъчен кредит, съдът съобрази следното от правна страна: По съдържание фактурите, въз основа на които данъчно-задълженото лице има право да упражни правото на приспадане на данъчен кредит, следва да съответстват на изискванията по чл.71, т.1 ЗДДС вр. чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС и чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО за съдържание на фактурата - **относно изискването за посочване на вида на стоката или естеството на услугата, количество и стойност**. Едно от изискванията за да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по облагаема доставка, и което жалбоподателят претендира, че е изпълнено, е лицето да притежава данъчен документ по чл.71, т.1 от ЗДДС. Доставчикът следва да издаде фактура, която за да бъде основание за приспадането на данъка, съгласно чл.71, т.1 от ЗДДС, следва да отговаря на минималните нормативно установени изисквания за съдържанието ѝ, необходимо за целите на приспадането и за осъществяване на контрола от органите по приходите - изискванията на чл.114 от ЗДС и чл.226 от Директивата за ДДС.

Съгласно член 178, буква а) от Директива та за ДДС, упражняването на правото на приспадане по член 168, буква а) от тази директива, е обусловено от притежаването на фактура. Съгласно член 220, точка 1 от същата директива, фактура се издава за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице е извършило за друго данъчнозадължено лице. Също в член 226 от Директивата се уточнява, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби, за целите на ДДС само посочените в този член данни задължително трябва да са посочени във фактурите, издадени в съответствие с член 220 от същата директива. Държавите членки не следва да въвеждат условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Това следва от член 273 от тази директива, който предвижда, че държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчното облагане, но тази възможност не може да се използва, за да се налагат допълнителни задължения при фактурирането спрямо предвидените в частност в член 226 от посочената директива изисквания.

Следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията за съставянето им. По т.1 от диспозитива на Решението от 08 май 2013г. по дело С – 271/12, Р. Т., Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, **които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е**

предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. По т.30 от решението по делото А. С. на Съда на ЕС, е прието, че сделките трябва да бъдат облагани като се вземат предвид обективните им характеристики, а по т.31 от същото решение, е прието, че принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, "(..) Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания".

В съответствие с тези правни положения е изискването по чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС - фактурата да съдържа „количеството и вида на стоката, вида на услугата“, както и по чл.226, т.6 от Директивата за ДДС относно изискването фактурата да съдържа „количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги“.

По горните съображения, естеството на престацията следва да бъде индивидуализирано с точни параметри, които позволяват доказването ѝ. Конкретизирането на доставката следва да бъде в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното ѝ извършване. Посочените изисквания към фактурата не са само формални, а са свързани с материално-правните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип.

Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на правото на приспадане - от решаващо значение е изпълнението на материално-правните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит. Съгласно приетото от Съда на ЕС по т.63 от делото Е. (EU:C:2008:267) на съда на ЕС, според което принципът на данъчен неутралитет налага правото на приспадане на ДДС по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания. В т. 64 от същото решение Съдът е приел, че щом разполага с необходимата информация за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право. Посоченото правно положение е изведено в контекста на самоначисляване на данъка, но съставлява принципно положение по прилагането на общата система за ДДС, потвърдено многократно в последващата съдебна практика, в това число в т.62 от решението по делото Е. –В. Т., EU:C:2012:458.

В случая освен формалната нередовност на фактурите, не са налице други доказателства за количествени параметри на услугите по спорните фактури към жалбоподателя. Този въпрос е повдигнат още в хода на ревизионното производство, изрично поставен по всички доставки в заключението на вещото лице по делото- за невъзможност да се извърши сравнение между услугите по спорните фактури, с приетите СМР за същите обекти и с идентично естество. Сбледователно, не е приложимо приетото от Съда на ЕС

по т.63 от делото Е. (EU:C:2008:267) на съда на ЕС, цитирано по-горе.

Материалноправните предпоставки за да се ползва правото на приспадане на ДДС са : от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице." Съгласно чл.68, ал. 1, т.1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването“ на съответната доставка. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2 и ал. 6 вр. ал.1 ЗДДС по предоставянето на услуга по чл.9 от същия закон, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва услугата да е извършена. Член 69, ал.1 ЗДДС изисква доставките да са свързани с облагаемата икономическа дейност на получателя.

Въз основа на данните по делото и заключението на вещото лице, съдът приема, че тъй като не се съдържат количествени параметри, в това число за труд и материали, то не може да се установят каквито и да са обективни данни, свързани с извършването на процесните услуги и последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти. Както се посочи по-горе, към договорите няма спецификации за вида на материалите, количество и цена, за труда по монтажа на пожаро-известителните системи и системите за видеонаблюдение, а представените към част от приемо-предавателните протоколи отчети за извършените СМР от доставчиците, описани подробно в заключението на вещото лице, не са подписани от нито една от страните, не е ясно кое лице ги е изготвило, не съдържат имена на представители на възложителя и на изпълнителя, които са проверили изпълнението, предвид на което не съставляват документ от значение за изпълнение на насрещните престации по договорите за услуги, вр. чл.180, ал.1 ГПК, както се обсъди по-горе.

Налице са и други нелогични обстоятелства. Видно е от анализирания договор за последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти на същите обекти, - например за изграждане на сигнално-охранителна система, по спецификация, в офертите на жалбоподателя се съдържат данни за доставка на техника и кабели - по вид количество и стойност, както и за монтаж , настройка и програмиране на системата - т. както материали, така и труд. Например видно от офертата от страна на жалбоподателя за ОДЗ 76 в [населено място], л. 399 от делото, обсъдена от вещото лице на л. 26-28 от заключението касае фактура, издадена от В. Г. Е. № 88 /28.07.2015г. с предмет "окабеляване за сигнално-охранителна система".като е представен приемо-предавателен протоколи и отчети в които са отчетени по количество и стойност "полагане на кабел и полагане на кабелен канал", същевременно предмет на договора между жалбоподателя и доставчика - договор от 24.07.2015г. л. 261 от делото е "полагане на кабелни трасета за

сигнално-охранителна система на обект ОДЗ 76 "Сърничка" като стойността по фактурата с ДДС е 4 702,00лв. Същевременно, на същата дата е сключен договор с ОДЗ 76 и жалбоподателя, и по негова оферта а за извършено са издадени две фактури на стойност 1069лв. и 1101 лв. , общо 2171 ,40лв. с ДДС. При сравнение на приетия отчет за работата на доставчика В. Г. Е. е видно, че се касае само за полагане на кабелни трасета, но не и за доставката на самата система, съставляваща освен кабелните трасета и сигнално-охранителна техника.

При сравнение на дадената оферта от жалбоподателя извън стойността на техниката, в това число така за включване към СОТ, е на значително по-ниска цена - 1269,60 лв. с ДДС, а сумата по фактурата от В. Г. Е. № 88 /28.07.2015г.само за полагане на кабелни трасета за сигнално-охранителна система на обект ОДЗ 76 "Сърничка" по фактурата с ДДС е 4 702,00лв. От данните по отчета не става ясно дали във фактурата от доставчика включва материали и труд, но дори да включва и двата елемента или само единия, значително превишава стойността на услугата от същото естество по последващата доставка от жалбоподателя към неговия клиент. При тези обстоятелства, конкретната фактура за доставка е лишена от всякаква икономическа логика, а издаването ѝ е привидно, съставлява изкуствено създаване на право на данъчен кредит за посочената в нея данъчна основа, която е лишена от връзка с действителността. Идентични изводи следват и за фактурите от доставчика [фирма] - фактура № 23/28.05.2014г. - с предмет окабеляване за система за видео-наблюдение и сигнално-охранителна система, на стойност 6 000лв. с ДДС, - л. 1012 от заключението на вещото лице и представените от жалбоподателя данни за последващи доставки към [фирма] с предмет доставка, и монтаж на видео-домофонна система и отделно на система за видеонаблюдение - съответно по две фактури за 1806,96лв. с ДДС и 2927,22 лв. с ДДС и трета фактура за 60 лв. за допълнителен предавател, като тези фактури включват и доставка на техника, материали и монтажни работи, но общо са на по-ниска стойност само от услугите към жалбоподателя, свързани само с монтаж на кабели.

Идентични обстоятелства за съотношението между цената за полагане на кабел и монтаж по доставките от [фирма] , в сравнение с цената за услугата към клиента на жалбоподателя, която включва и доставка и монтаж на система за видео-наблюдение, се установява от данните по заключението на л. 15 от него, нал. 20 от него - фактура № 72/29.12.2014г. от Б. Е. -л. 19/20 от делото, по отношение на фактура №73/25.06.2015г. - от В. Г. Е. общо за 2570,00лв. с ДДС и последващи доставки по две фактури на стойност 775,01лв. и 1143,14лв- л. 23 от заключението, идентично по фактура №77/26.06.2015г. - 2520,00лв. с ДДС само за окабеляване, а фактура за последваща доставка с предмет доставка и монтаж на система за видео-наблюдение общо за 1953,00лв. - л. 24 от заключението на л. 26-28 от заключението също по фактура от В. Г. Е. № 88/28.072015г. общо с ДДС 4700лв. само за полагане на кабели и кабелни трасета, и фактури за последващи доставки на същия обект по договор за изграждане на сигнално-охранителна система и две фактури с предмет доставка и изграждане на системата на стойности 1069,49лв. и 1101,91 лв. с ДДС; по

фактура № 24/29.10.2015. от същия доставчик на стойност 4212 лв. също с предмет окабеляване за видео-наблюдение, а последващите фактури с предмет доставка и монтаж на система - са 1484,18лв., 1132,89лв. и 1484,18лв. - л. 29 от заключението; по фактура № 147/21.12.2015г. също с предмет окабеляване за сигнално-охранителна система общо с ДДС 4200,00лв. и издадени две фактури за същия обект към клиента на жалбоподателя включващи и доставка и монтаж на сигнално-охранителната система общо на стойност 3498,34лв. Също фактура № 3306 /26.09.2017г. от [фирма] с предмет окабеляване за видео-наблюдение, за последващи доставки са представени фактури доставка на система за видео-наблюдение и отделно фактура само за окабеляване, монтаж и настройка на системата, която частично съвпада с фактурата от доставчика, но е на значително по-ниска стойност - 2366,35 за повече видове работи - л. 50 от заключението на вещото лице. Идентични са и обстоятелствата за фактура №3311/28.09.2017г. от същия доставчик - общо за 5800лв. и с предмет окабеляване за сигнално-охранителна система, и издадената фактура за доставка и монтаж на сигнално-охранителна техника - общо за 3431,44лв. за същия обект са представени още две фактури - с доставка и монтаж на техника за видео-наблюдение - за 277,72лв. и за домофона уредба - 1396,27лв., но и трите взети заедно са с предмет доставка и монтаж на стойност по-ниска само от частично относимата доставка по спорната фактура за окабеляване - л.51/52 от заключението.

По фактура № 165/28.01.2016г. В. Г. Е. идентичен предмет- окабеляване за сигнално-охранителна система" на обща стойност 2900лв., както и по фактура № 309/29.06.2017г. на стойност 3000лв. с ДДС, издадена от ИВСА Е. - л. 48 от заключението, жалбоподателят не е представил документи за последващи доставки - касае се за частна къща по договора с доставчика.

Що се касае до фактурата от Евро Дон Е. - № 31 / 28.02.2013г. , издадена по договор между жалбоподателя и този доставчик от 22.02.2013г., както е приело вещото лице в заключението си на л. 6 от него, СМР на обекта - ОДЗ Сърничка, са извършени от жалбоподателя до 19.02.2013г. , т.е. преди сключването на договора с доставчика и фактурата от него. Идентично тези обстоятелства изключват възникване на данъчно събитие по предоставяне на услуга, която вече е извършена.

За всички доставки по спорните фактури, следва да се споделят изводите на вещото лице, че поради непредставена документация от страна а жалбоподателя за вида и количеството на извършените и приети за СМР, в това число за скрити работи, изпълнени по договорите между жалбоподателя и неговите клиенти, е невъзможно да се извърши сравнение и установи връзка между доставките по спорните фактури и икономическата дейност на жалбоподателя, в това число въз основа на заключението на вещото лице, че последващите доставки като краен резултат, макар и с неустановими количествени параметри поради скрити работи, са действително извършени.

Изложеното обосновава извода, че не се доказва възникнало данъчно събитие, свързано с доставка на услуга от вида, посочен в издадените фактури от процесните доставчици, по които жалбоподателят е упражнил

правото на данъчен кредит, поради което правилно ревизиращите органи на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.9, ал.1 не са признали правото на приспадане на данъка и са извършили корекция с размера на данъка за съответния данъчен период.

4.Що се касае до довода на органит епо приходите за неположена от жалбоподателя грижата на добрия търговец, съдът съобрази следното:

Този довод е относим към извода за данъчна измама,, във връзка с което съдът изрично е указал на страните тежестта на доказване и предоставил възможности за становище, в това число съдът е указал елементите, които следва да бъдат установени в нарочно определение по делото за да се приеме участие в данъчна измама: *"въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама"*, установено в практиката на съда на ЕС. Изискването съдържа две хипотези – първо, *получателят по доставката е знаели второ, е бил длъжен да знае.* В първата хипотеза *знанието подлежи на доказване от органа по приходите въз основа на обективни факти.*

Относно втората хипотеза, че получателят е бил длъжен да знае, следва да са налице два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Когато получателят по доставката, въпреки положените длъжими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е част от данъчна измама, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на измама. Принципът за данъчен неутралитет следователно е приложим и когато получателят не е изпълнил задължението си по чл.8, ал.2 ЗЗД вр. чл.288 ТЗ да не уврежда обществения интерес, стига да е добросъвестен. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище (в този смисъл Решение от 11 май 2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, точка 32 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 23).

Следователно, установяването или не на втората хипотеза от субективния елемент на данъчната измама - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, се отнася **до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката.** Този принцип отразява длъжимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на

приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения О. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Т., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

А)Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and O. [2006] E. I-0000, параграф 33).

Б)Не е в противоречие с правото на Съюза **да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама** (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Т. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело N. S., точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, точка 25).

В)Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Следователно, второто изискване – субективният елемент на данъчната измама (*"въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама"*), се свежда до обстоятелството, дали получателят по доставката е бил добросъвестен като е положил дължимата грижа - грижата на добрия търговец.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите, за вида и количеството на съответните доставки, и за всеки елемент от изпълнението им, който би следвало да е приел. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с

доказателства. Противно на това, видно е от заключението на вещото лице, и както са приели органите по приходите, жалбоподателят не е сключвал договорите си с процесните доставчици и водил документацията си по начин, който позволява установяване на обективни данни, свързани с възникнало данъчно събитие при последваща проверка и от значение за признаването на правото на данъчен кредит по фактурите, по които е упражнил правото на данъчен кредит., спорни по делото.

На основание всичко изложено, съдът намира, че в хода на ревизионното производство не са допуснати нарушения нито на процесуалните правила при събирането на доказателства, нито на правата на жалбоподателя, доколкото същият освен това е упражнил правата си да подаде възражение срещу РД и жалба срещу РА по административен ред, в рамките на които производства е имал в пълнота възможността да представи доказателства и направи възражения от правно и фактическо естество в подкрепа на тезата си. Тази възможност в пълнота имаше и пред съда, в това число по изрични указания на съда по твърденията на ответника, относими към данъчна измама. Не се доказаха по делото обективни данни по отношение на жалбоподателя, че същият активно е участвал в данъчна измама по веригата от доставчици, а изводът, че не е положил грижата на добрия търговец не е равностоен на извод за знание за участието му в данъчна измама. На основание, че доставчиците не разполагат с кадрова, материална и техническа обезпеченост не може да се направи извод за нереалност на процесните доставки и откаже правото на приспадане на данъчен кредит. Изрично съдът на ЕС, в това число и в най-новата си практика безусловно приема - Определение на съда от 3 септември 2020 година по дело C-610/19, V., че

"Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с принципите на данъчен неутралитет, на ефективност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, при която данъчната администрация отказва да признае на данъчнозадължено лице правото на приспадане на ДДС, начислен за покупки на стоки, които са му били доставени, по съображения за недостоверност на фактурите, които удостоверяват тези покупки, тъй като, първо, стоките не могат да бъдат произведени или доставени от издателя на фактурите поради липсата на необходимия персонал или материали, и следователно посочените стоки в действителност са придобити от неидентифицирано за данъчните цели лице, второ, не са спазени националните счетоводни правила, трето, веригата от доставки, обусловила покупките, не е икономически оправдана, и четвърто, налице са нередности при някои от предходните сделки, които са част от веригата от доставки. За да бъде обоснован такъв отказ, следва надлежно да се докаже, че данъчнозадълженото лице активно е участвало в измама или е знаело, или е трябвало да знае, че посочените сделки са част от измама, извършена от издателя на фактурите или от всеки друг оператор, който се е включил в предходен етап във веригата от доставки, което следва да

се провери от запитващата юрисдикция."

Независимо от това, от обсъдените обстоятелства за спорните фактури по отношение спазване на формалните и материално-правните изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, то следва, че дори и да е допуснато нарушение на процесуалните правила в хода на ревизионното производство, то същото няма да промени извода на съда, че спорните по делото фактури на първо място не отговарят на формалните изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит, по съдържание биха могли да се отнесат към всяка услуга от същия вид и на същата обща стойност, а представените към тях документи също не може да се установят такива обективни данни, вещото лице също е достигнало до този извод, в това число на основание, че се касае за скрити работи, за които според изискванията на Наредбата за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, е следвало да бъдат съставяни протоколи по образец, приложение към наредбата. Както се обоснова по-горе, спорните доставки не могат да се свържат с последващи доставки, осъществени от жалбоподателя на същите обекти - по вид и количество. Следователно, спорните фактури не обективират данни за данъчно събитие, свързано с облагаемата икономическа дейност на жалбоподателя - изискванията по чл.68, ал.1, т. 1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, предвид на което правилно с РА не е признато правото на приспадане на данъка по същите.

Що се касае до основанията, приложени от органите по приходите за да увеличат финансовите резултати за съответните данъчни периоди по ЗКПО с данъчната основа по фактурите, то макар и да са се позовали на основанията, свързани с правото на приспадане на данъка по ЗДДС, то доколкото тези фактури не обективират разходи, свързани с икономическата дейност на жалбоподателя, то последният няма правно основание да отрази същите в счетоводството си като разходи - до размера на данъчната основа и по този начин да намали облагаемата си данъчна основа за корпоративен данък. Освен това, изрично в чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО, на което правно основание органите по приходите са се позовали, е предвидено, че за отклонение от данъчно облагане се счита и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Този текст е приложим при констатацията на органите по приходите за нереалност на доставките. В случая такъв извод не може да се направи безусловно само на основание изводите на органите по приходите, че доставчиците не разполагат с материална, техническа и кадрова обезпеченост да извършат процесните услуги, на основание цитираната съдебна практика - определението на съда на ЕС по дело C-610/19, V., в това число и изводът на вещото лице, че като краен резултат, системите на съответните обекти са изградени, което предполага и СМР по окабеляване /полагане на кабел/ изграждане на трасета, каквито доставки са посочени в спорните фактури. Съдът обаче категорично приема за установено, че процесните фактури не обективират разходи, които могат да се свържат с икономическата дейност на жалбоподателя, предвид извода на съда, че не се установява доставките да са свързани с икономическа дейност на жалбоподателя. Разходи, които не са свързани с икономическата дейност на

задължените по ЗКПО лица, не се признават за данъчни цели, съгласно чл.26, т.1 ЗДДС. Този извод на съда като краен резултат не променя извършените увеличения на декларираните резултати за ревизираните данъчни периоди и извършени увеличения както следва:

за 2013 г. - по издадена фактура от [фирма] и [фирма] в общ размер на 11 466,71лв. .

за 2014 г. - по издадени фактури от [фирма] и [фирма] в общ размер на 21 746,60 лв.;

за 2015 г. - по издадени фактури от [фирма] в общ размер на 31 580,10 лв.;

за 2016 г. - по издадени фактури от [фирма] и [фирма] в общ размер на 15 266,60 лв.

При тези данни, то правилно с РА, изменен с решението на ответника, не са признати за целите на данъчното облагане отчетените разходи по фактурите от процесните доставчици.

По възражението в жалбата до съда, че в процесния РА са допуснати грешки, тъй като не са посочени внесените суми за данъци, същото е разгледано и поправено с решението на отнветника, като същият е взел предвид тез и възражения и изменил процесния РА относно следното:

Директорът е констатирал, че при определянето на задълженията за корпоративен данък за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. в таблици 1 на РД и РА не са посочени и взети предвид направените от лицето вноски за съответните периоди, а в РД е посочено, че за 2014 г. дружеството е внесло корпоративен данък в размер на 4 325,50 лв., за 2015 г. - 2 990,83 лв., ведно с лихви за забава в размер на 23,99 лв., за 2016 г. - 786,27 лв. директорът е установил и внасянето на данъка в посочените размери след сблужебно извършена справка, като е достигнал до извода,че отразените като дължими суми за корпоративен данък в таблица 1 на РА са неправилно посочени, а същите следва да са в следните размери: за 2014 г. -2 174,66 лв., 2015 г. - 3 158,01 лв. и за 2016 г. -1 526,66 лв. и съобразно тези промени, органът е изчислил нов размер на задълженията за лихви, идентично и за ДДС за данъчен период м. 06.2015 г., за който период е приел допуснатата техническа грешка в РА. , също органът е приел за неправилно определена лихвата за забава за ДДС за м. 02.2013 г. и е коригирал същата.

От страна на жалбоподателя се твърди, че съдържанието на РД и РА не съответствали по отношение на начисленията за лихви, конкретизирано в молбата на дружеството от 20.05.2019 г. Във всички случаи такова несъответствие съществува, тъй като лихвите и в двата акта се изчисляват към датата на издаването им, а тъй като РА се издава на по-късна дата, е съвсем резонно да са различни.

Що се касае до другото основание,допуснати непълноти в РА относно внесените данъци, то се касае се за технически въпрос - изчисления и данни за евентуално различен внесен размер на данъка, които не изискват специални знания и назначаване на вещо лице. Възраженията за непълноти и фактически неточности в РА - таблица 1, са разгледани в решението на ответника и извършени съответните корекции, въпреки това идентични доводи както по административен ред се поддържат и пред съда без обосноваването им с допуснати грешки в решението на директора, то следва

и извода за неоснователност на жалбата по тези въпроси. На основание всичко изложено, в заключение, съдът формира извод, че оспорения по делото РА е издаден от компетентни органи, при спазване на изискванията за съдържание и форма, не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, обосноваващи отмяната му на основание, че ако не са допуснати е бил възможен различен от постановения от органите по приходите резултат от ревизията. Също съдът формира извод, че РА в оспорената и приета за допустима пред съда част, е и материално законосъобразен, като правилно са установени задълженията за ДДС, корпоративен данък и лихви за ревизираните данъчни периоди и в размерите, изменени и потвърдени с решението на директора. Съдът следва с решението си да отхвърли жалбата.

На основание изложеното и чл. 160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], срещу Ревизионен акт №Р-22221917009243-091-001 от 23.08.2018 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д. - ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22221918162029-003-001 от 14.09.2018 г., издаден от същите органи, в частта за установените задължения за ДДС, корпоративен данък и лихви, изменен и потвърден с Решение № 246 /11.02.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при централно управление - С. на Националната агенция за приходите, а именно:

за корпоративен данък за данъчни периоди 2013-2015г. общо в размер на 8 005,40лв. и лихви за забава.

- за ДДС за данъчни периоди за ДДС за данъчни периоди м. 02.2013 г., м. 12.2013 г., м. 05.2014 г., м. 07.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 02.2015 г., м. 07.2015 г., м. 10.2015 г., м. 12.2015 г., м. 01.2016 г., м. 02.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 06.2017 г. и м. 09.2017 г., общо в размер на 18 908,62лв. и лихви за забава.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд на Република България с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му. .

Съдия: