

# РЕШЕНИЕ

№ 4151

гр. София, 22.06.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,**  
в публично заседание на 12.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10568** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4 срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220320004438-091-001/01.06.2021 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Т. А. Ш. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1262/19.08.2021 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 23 333,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 14 614,48 лв., в резултат на преобразуване на декларирания финансов резултат за 2014 г. по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), както и са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 46 666,67 лв. и лихви за забава в размер на 30 215,30 лв. за данъчен период м. 12.2014 г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми. В тази връзка становището му е, че от страна на органите по приходите не е съобразена задължителната съдебна практика на ВАС и СЕС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 1262/19.08.2021 г. Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. П., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в

производството. Представя списък на разноските по чл.80 от ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, платено на процесуалния представител на жалбоподателя.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице [фирма] е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220320004438-020-001 от 23.07.2020 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 11.08.2020 г., за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност (ДДС) за периода от 01.12.2014 г. до 31.12.2014 г. и за корпоративен данък (КД) за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. На основание чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на ревизионното производство е продължен със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22220320004438-020-002/09.11.2020 г. и ЗИЗВР №Р-22220320004438-020-003/09.12.2020 г., като е определен краен такъв до 11.01.2021 г. Описаните заповеди са издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220320004438-092-001/05.02.2021 г., връчен по електронен път на 08.02.2021 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД дружеството е подало писмено възражение вх. №59-00-512#1/24.03.2021 г., което е обсъдено в мотивите на РА и е прието за неоснователно. Към възражението са приложени и нови доказателства.

Ревизията приключва с РА №Р-22220320004438-091-001/01.06.2021 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Т. А. Ш., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, определен за такъв с Решение №Р-22220320004438-098-001/17.03.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка и издадената въз основа на него ЗИЗВР №Р-22220320004438-020-004/17.03.2021 г. от Е. М. С., в качеството на орган, възложил ревизията. РА е връчен по електронен път на 02.06.2021 г.

Допълнително установените задължения, предмет на настоящия спор по ЗДДС, произтичат от непризнато на основание чл. 68, ал. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 46 666,67 лв. по две фактури, издадени от [фирма] и извършената корекция в посока увеличение на финансовия резултат по ЗКПО за 2014 г. със сумата в размер на 233 333,33 лв. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, в резултат на което допълнително е установен корпоративен данък в размер на 23 333,33 лв.

Предметът на дейност на [фирма] през ревизираните периоди е производство на метални конструкции и части от тях. В дружеството има наети на трудови правоотношения 31 лица на длъжности: строителен инженер, кранист, управител на

склад, машинист автовишка, водач на специализиран товарен автомобил, технически ръководител в строителството, електромеханик, монтажник на метални конструкции и съоръжения, заварчик, бояджия и др. За извършване на дейността си дружеството разполага с офис и производствено хале, находящо се в промишлената зона на гара Я.. С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е отправил искания за представяне на документи и писмени обяснения от ревизираното лице, извършил е насрещни проверки спрямо доставчиците и в резултат на това е формирал извод за липса на реално извършени доставки, документирани с издадени фактури от [фирма].

В ревизионното производство са установени следните правно значими факти и обстоятелства:

I. Относно задълженията по ЗДДС и по доставчици:

За данъчен период м. 12.2014 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 46 666,67 лв. по фактури №0...29/19.12.2014 г. и №0...30/22.12.2014 г., издадени от [фирма] с предмет – плащане по договор за изграждане на ограда.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22220320133942-141-001/19.10.2020 г., изготвеното до доставчика ИПДПОЗЛ №П-22220320133942-040-001/14.08.2020 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 28.09.2020 г. В указания срок не са представени изисканите документи.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 31.10.2012 г. и е с активна регистрация по ЗДДС и към момента. В дружеството-доставчик няма наети по трудови и извънтрудови правоотношения лица, както и има задължения в големи размери към бюджета.

Представените от ревизираното дружество доказателства във връзка с процесните доставки са спорните фактури, Договор за строителство от 01.12.2014 г., банкови извлечения, счетоводни документи. Според съдържанието на Договора от 01.12.2014 г. [фирма] възлага на изпълнителя [фирма] строително-монтажни работи (СМР) за обект „Външна ограда на КПП Капитан А.“, като е включена и доставка на строителни материали, бетон, арматура и кофраж, както и допълнителни разходи за временно строителство и труд. Общата стойност на възложените СМР е в размер на 233 333,33 лв. без ДДС, платими както следва – аванс в размер на 150 000,00 лв. в тридневен срок от датата на подписване на договора и окончателно плащане в размер на 83 333,33 лв. до 5 календарни дни от датата на подписване на договора. Срокът за изпълнение на заложените видове СМР е 180 работни дни.

С възражението срещу констатациите на РД от ревизираното лице са представени като допълнителни доказателства Годишен финансов отчет за 2013 г. и 2014 г., счетоводен баланс за 2014 г. и Отчет за приходите и разходите за 2014 г. на [фирма], както и пет Актове обр. 19 с възложител [фирма], ЕИК[ЕИК] и изпълнител [фирма] за 2014 г.

Въз основа на установените факти и обстоятелства органите по приходите са стигнали до заключението, че процесните фактури не документират реални доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Мотивите за това са, че не е установено кой е фактическият изпълнител на услугите, доколкото доставчикът не разполага с кадрова обезпеченост, а в случая същата е от съществено значение. От друга страна, не са

представени доказателства как, кога и от кого са придобити строителните материали, вложени при извършването на фактурираните СМР, няма данни и с какво оборудване са осъществени дейностите. Ревизиращият екип е посочил, че от анализа на допълнително представените с възражението ГФО, ОПР и счетоводен баланс не се установяват данни през процесната 2014 г. [фирма] да има заведени ДМА и други активи, необходими за изпълнението на възложените услуги, както и няма данни за наети подизпълнители. Предвид горното и на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури общо в размер на 46 666,67 лв.

В заключение, въз основа на направените проверки, събраните вследствие на тях доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органите по приходите обосновават, че не са представени доказателства за реално извършена или предстояща облагаема доставка, за да се приеме по безспорен начин настъпило данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

## II. Относно задълженията по ЗКПО:

В ревизионното производство е констатирано, че за финансовата 2014 г. от задълженото лице е подадена Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2203И0043795 от 27.03.2015 г., с която са декларирани приходи в размер на 1 474 645,23 лв. и разходи в размер на 1 372 301,74 лв. Деклариран е счетоводен финансов резултат (С.) - печалба в размер на 110 343,49 лв. и данъчен финансов резултат – печалба в размер на 84 695,92 лв.

Както бе посочено по-горе, при установяването на задълженията за данък върху добавена стойност, в хода на ревизията е прието, че не е доказано осъществяване на реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма]. В тази връзка, доколкото същите с обща стойност на данъчните основи в размер на 233 333,33 лв., са намерили счетоводно отражение през 2014 г. като разходи от група 60, е формиран извод, че не са налице документално обосновани стопански операции по смисъла на ЗКПО.

В резултат на това, с РА е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за 2014 г. със сумата в размер на 233 333,33 лв., представляваща стойността на отчетените разходи за СМР по фактурите, издадени от [фирма] и отразени по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. След ревизията е установен данъчен финансов резултат - печалба за 2014 г. в размер на 318 029,25 лв. и корпоративен данък в размер на 31 802,92 лв. При внесен корпоративен данък в размер на 8 469,59 лв., е установен такъв за довносяне в размер на 23 333,33 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) за невнесените в срок суми са начислени лихви за забава в размер на 14 614,48 лв.

С Жалба вх. №53-03-1531/ 14.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1011/17.06.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 1262/19.08.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“, издаденият Ревизионен акт (РА) №Р-22220320004438-091-001/01.06.2021 г. е потвърден в оспорената част.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано

настоящото дело.

В хода на съдебното дирене са приети ССЕ и СТЕ.

Вещото лице по допуснатата и приета СТЕ въз основа на документите по делото представени в ревизионното производство и събрани в съдебните заседания е отговорило на поставените му въпроси. То приема, че изпълнените СМР по Договор от 21.01.2014 между [фирма] и [фирма] от 21.01.2014 г. са били отчетани на съответните дати с четири броя протоколи обр. 19 издавани на съответните дати, а също е издаден и обобщаващ протокол по Договор между [фирма] и [фирма] от 17.03.2014 г.

С протокол обр. 19 са отчетени и СМР по договора от 1.12.2014 между А. О. и [фирма]. То приема, че възложените работи на [фирма] са част от цялостното изпълнение на сключените договори [фирма] и прави крайния извод, че практически не е възможно да се изгради стоманена конструкция за ограда без фундамент.

Вещото лица по допуснатата ССЕ е отговорило, че при осчетоводяването на процесите фактури са спазени изискванията на Закона счетоводството и ЗДДС, налице са реализирани към [фирма] съпоставими приходи от А. О. във връзка с разходите по процесите фактури /[ЕГН] от 19.12.2014 г. и [ЕГН] от 22.12.2014 г.. Изследвани са въз основа на представени с възражението срещу РД доказателства Е. и ОПР за 2014 и 2015 г. (необсъждани в РА) за приходите на Енергоефективен инженеринг О., за да се докаже че дружеството ефективно е осъществявало дейност през процесите периоди, които са:

-за 2014 г. - приходи от продажба на стоки =17 хил. лв. + приходи от продажба на услуги; 254 хил.лв. + увеличение на запасите от продукция и незавършено производство = 81 хил.лв. или общо за 2014г. приходи в размер на 352 хил.лв.

за 2015 г. - приходи от продажба на продукция = 7 хил.лв. + приходи от продажба на стоки = 8 хил.лв.+ приходи от продажба на услуги = 985 хил.лв. или общо за 2015г. приходи в размер на 1000 хил.лв.

Установено е въз основа на предоставените от НАП дневници за продажби на [фирма], че процесите фактури са отразени в тях.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Относно наведените от жалбоподателя доводи за нищожност на акта, изразяваща се в неспазване на процесуалните правила при издаването на акта и издаването му некомпетентен орган съдът намира следното:

Видно от приетите по делото доказателства Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизията ЗВР - Р 22220320004438-020-001/23.07.2020 г. издадена от Е.

М. С., Началник сектор ТД на НАП С.. В нея се определят Т. Д. И. главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Т. А. Ш. главен инспектор по приходите като органи, които да извършат ревизията. Срокът е три месеца от връчването на заповедта. Със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизията ЗИЗВР -Р -22220320004438-020 -002/ 9.11.2020 г. на основание чл. 112, ал. 2, т.1, чл. 113, ал. 3, чл.114, ал. 2 ДОПК, като орган ръководител на ревизията е посочена Т. Д. И. и е определен нов срок - ревизията да завърши до 11.12. 2020 г. Може да се допусне, че поради техническа грешка е сгрешено името на (Т./Т.) на ръководителя на ревизията, но с оглед изискването на 113, ал.1, т. 2 и ал. 3 ДОПК точното изписване на името на органите, които извършват ревизията и на ръководителя на ревизията характеризира тяхната персонална компетентност. Дали ЗИЗВР от 9.11.2020 г. е издадена след изтичане на първоначалния тримесечен срок за извършване на ревизията определен със ЗВР (23.07.2020 г.) следва да се прецени от връчването на заповедите по електронен път. Изтекъл срок не може да се удължава, защото такъв ред не е предвиден в чл. 22 и чл. 23 от ДОПК. Със ЗИЗВР - Р - 22220320004438-020 -003/9.12.2020 г., отново е посочена като ръководител на ревизията Т. Д. И. и се определя нов срок за завършването ѝ - 11.01.2021г., като се определя и ревизионният доклад да се издаде не по-късно 14 дни след определения срок за извършване на ревизията, който срок изтича на 25. 01.2021 г. Ревизионен доклад № Р-22220320004438-092-001 / 05.02.2021 г. (10 дни след крайния срок за издаването му по чл. 117, ал. 1 ДОПК) е издаден от Т. Д. И. главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Т. А. Ш. главен инспектор по приходите. Ръководителят на ревизията отново е с ново име, така както е в първоначалната заповед за възлагане на ревизията. По преписката липсват доказателства за прилагането на чл. 119, ал.1 ДОПК, изискващ в тридневен срок от изготвянето на РД органите по приходите, извършили ревизията, да уведомят писмено органа, който я е възложил, а именно до 8.03.2021 г.

Дружеството упражнявайки правото си по чл. 117, ал. 5 ДОПК и на 22.03.2021 г. подава възражение срещу ревизионния доклад.

В последващо Решение № Р - 22220320004438-098-001/17. 03.2021 г. на Е. М. С., в качеството на Началник сектор при ТД на НАП за изнемване разглеждането и решаването на конкретен въпрос на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК е посочено : „Поради настоящо и предстоящо продължително отсъствие на Т. И. същата е в трайна невъзможност да изпълнява служебните си задължения, РЕШИХ изнемвам разглеждането и решаването на Р-22220320004438-092 свързана с [фирма] от Т. Д. И. при ТД на С. в качеството ѝ на ръководител на ревизията и възлагам правомощията по извършване на Т. А. Ш. при ТД С. в качеството на ръководител на ревизията.“. Не се спори, че в Заповед РД -01- 128/18.02.2020 на Директора на ТД на НАП ( приложена на л.30 по делото) е определена компетентност на лицето издало ЗВР и ЗИЗВР Е. М. С., която има функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2 ,т .1 ДОПК, считано от 3.02.2020г. ( т. I ) , а според т. 111 и компетентност във връзка с прилагането на чл. 7, ал. 3 от ДОПК - „на посочените в т. 1 от настоящата заповед служители възлагам да упражняват правомощията по чл. 7,ал.3 ДОПК". Заповедта е влязла в сила от 18.02.2020 г. Правната уредба не допуска да се изнемва компетентност по реда на чл. 7, ал. 3 от ДОПК с последваща дата 17.03.2021 от орган, който от 8.03.2021 г. (Заповед РД -01-149 /5.03.2021 на Директора на ТД на НАП) вече не може да изпълнява функциите на ръководител на ревизията. В решението никъде не се посочват и по

преписката липсват доказателства за основанията за изземване на компетентност изчерпателно изброени в чл. 7, ал. 3 ДОПК. Съдебната практика е безпротиворечива, че тези основания трябва да се докажат. Според Решение № 4634 от 16.05.2022 г. по адм. д. № 13544/2020 г., VIII отд. на ВАС наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения трябва да се изследва конкретно за всеки конкретен случай (вж. решения по адм. д. №№ 6113/2015; 13788/2016; 10621/2016; 6333/2016; 13652/2017; 10174/2016; 3817/2018; 3245/2018; 4764/2019; 3014/2020; 4224/2020; 6435/2020; 5741/2021 г.). отделно от това в Решението се посочва документите свързани с изнетия въпрос/ преписка да се предадат с протокол на органа по приходите, на когото са възложени правомощията в срок до 18.03.2021 г., но протокол липсва и не е представен по делото. Със ЗИЗВР-Р-22220320004438-020-004/17.03.2021 г. издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. I и чл. 113, ал. 3 ДОПК (получена на 25.03.2021 след подаване на възражението срещу РД на 22.03.2021 г. - Съобщение от орган на НАП за предоставяне на документи по електронен път до/на А. О. от 25.03. 2021 г. , 10:30 часа са автор Т. А. Ш., приети като доказателства по делото с молба от 10.02.2022) и в деня на издаване на Решението за изземване на компетентност се определя Т. А. Ш. за ръководител на ревизията и за извършващ ревизията. В ДОПК чл. 113, ал. 1, т. 2 се предвижда, че със ЗВР трябва да се определят няколко органи по приходите, които да извършат ревизията, един от които е ръководител на ревизията и не се допуска един орган по приходите еднолично сам да извърши ревизията и да бъде ръководител на ревизията. В същата ЗИЗВР от 17.03.2021 г. е посочено: „ревизията да завърши до 11.01.2021 и в резултат на ревизията да бъде издаден РД от ревизиращите органи по приходите не по-късно от 14 дни след определения за завършване на ревизията срок - 11.01.2021. Органът издал ЗИЗВР от 17.03.2021 г. не отчетел, че ревизионния доклад вече е издаден на 15.02.2021г. Ревизираното лице след като е подало възражения срещу РД на 22.03.2021 г. на 26.03.2021 получава нова ЗИЗВР от 17.03.2021.

Със ЗИЗВР - Р - 22220320004438-020 -004/17.03.2021 г. се изменя ЗИЗВР —Р 22220320004438-020 -003/9.12.2020 г. със задна дата, като се възлага нова ревизия, срокът за която да изтече 11.01.2021г. и в 14 -дневен срок след тази дата да се издаде РД. На „новият ръководител на ревизията" Т. А. Ш. му се възлага да издаде РД до 25.01.2021г., въпреки, че такъв е издаден по вече приключила ревизия. Нито една правна разпоредба от българския правен ред недопуска да се възлага и упражнява компетентност със задна дата.

Въпреки ЗИЗВР - Р - 22220320004438-020 -004/17.03.2021 г. и без да се извършва ревизия (така както е предвидено в съдържанието ѝ) се издава Р А - № Р-22220320004438-091-001 / 01.06.2021 г. издаден от Е. М. С. и Т. А. Ш. и връчен по електронен път на 2.06.2021 г. Този РА е издаден без да е издаван РД както предвижда Заповедта от 17.03.2021 г. Вече е издаден РД подписан от друг орган по приходите като ръководител на ревизията и именно този РД е послужил за издаването на РД и обсъждан в решението на директора на Дирекция „ОДОП". Освен това РА е издаден 1.06.2021 г. въпреки, че според 119, ал. 2 ДОПК е трябвало да бъде издаден до 5.04.2021 г., като съществено е нарушен срокът за издаването му.

Предвид описаната хронология на актовете свързани с възлагането, извършването и приключването на ревизионното производство съдът намира за основателно възражението на процесуалния представител на жалбоподателя, че в издаването на ревизионния акт е участвал орган по приходите, който няма компетентност за

издаването му (Т. А. Ш.), а ревизията е извършена и актовете във връзка с нея са издадени при тежки и съществени нарушения на процесуалните правила. Това води до нищожност на спорния РА, защото е опорочена волята на един от издателите му. По преписката липсват доказателства, че Т. А. Ш. е орган по приходите, който може да бъде ръководител на екип, след като такава функция на орган по приходите се определя със Заповед на директора на ТД на НАП и се прекратява с негова заповед (Заповед Р Д-01-149/5.03.2021 на Директора на ТД на НАП-Т. Д. И. е освободена от функцията ръководител на екип считано от 8.03.2021 г.). Органът възложил ревизията няма правомощието да възлага със ЗВР функцията на ръководител на ревизията по чл. 113, ал.1, т. 2 ДОПК на орган по приходите, който не може да упражнява функцията на ръководител на екип или произволно да променя ръководителя на ревизията, което би довело до нарушаване на компетентността за издаването на РА или на заповедта прекратяване на производството уредени в чл. 119, ал. 2 и ал. 3 ДОПК, чрез нарушаване на принципа на самостоятелност и независимост на органите по приходите определен в чл. 4 ДОПК. Поради това ревизията е извършена при осъществяване на състава на административно нарушение на описан в чл. 274 за незаконна ревизия, което също води до нищожност на акта.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14,



ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, съдът намира за доказани и трите условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално

осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняването на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежачото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки

доказателства за реалност на извършената доставка.

#### I. Относно задълженията по ЗДДС:

Констатациите в РД, с които на дружеството се отказва данъчен кредит за периода 1.12.2014 г. по два броя фактури (00000000029 от 19.12.2014 г. с данъчна основа 150 000лв. ДДС в размер на 30 000 лв. и 00000000030 от 22.12.2014 г. с данъчна основа 83 333,33 лв. и ДДС в размер на 16 667, 67 лв.) издадени му от [фирма] с ЕИК[ЕИК] са незаконосъобразни.

Основанието за отказа на данъчен кредит, посочено на с. 9 в РД, е чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6/9, като е посочено и че за ревизираното лице [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 46 666.67 лв. по 2 броя фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В РА като основание за отказ на данъчен кредит е посочена само разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, но тази разпоредба урежда само положителна предпоставка за упражняване на правото на данъчен кредит - получени стоки или услуги да са по облагаема доставка, каквато е налице. Видно от приетите по делото доказателства, част от които е и изисканите по време на ревизията и предоставени от оспорващото дружество документи и обяснения по Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № P22220320004438-040-001/13.08.2020 г. до [фирма], същото е представило копие на Договор за строителство, сключен на 01.12.2014 г. между [фирма] в качеството му на Възложител и [фирма] в качеството му на Изпълнител. Съгласно договора Възложителя възлага на изпълнителя да изпълни следните видове СМР на обект „Външна ограда на КПП Капитан А." - доставка на строителни материали, бетон, арматура и кофраж, както и допълнителни разходи за временно строителство и труд." Плащанията са извършвани по банковата сметка на дружеството изпълнител. Представени са и протоколи за извършените СМР. Така представените доказателства, според настоящия съдебен състав, установяват спорния между страните въпрос, че строителният обектът - Външна ограда на КПП Капитан А., към който е относим договорът с [фирма] и във връзка с плащането по който на дружеството се отказва данъчен кредит е изпълнен и завършен и обективно установим в пространството. Страните не спорят, че [фирма] е включило в дневниците за продажби спорните фактури, в какъвто смисъл е изложено на л. 7 от РД, като този факт се установява и дневниците за продажби на дружеството представени от НАП и от вещото лице по приетата ССЕ. След като строителният обект е завършен и дружеството доставчик е отразило спорните фактури в дневниците си за продажби са налице основанията по чл.68, чл.69 и чл.71 от ЗДДС и не са налице отрицателните предпоставки по чл.70 от ЗДДС, за да упражни дружеството правото си на данъчен кредит. Ето защо като незаконосъобразни следва да се приемат констатациите в РД на с. 8 от РД и възприетото в РА, че в хода на ревизията не е установено по категоричен начин извършването на доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС от страна на [фирма] към [фирма], които констатации се основават само на фактите, че дружеството [фирма] при насрещната проверка през 2020 г. не е открито на адрес и твърдяната липса на негова техническа и кадрова обезпеченост само за м. 12 на 2014г. не съответни на смисъла на закона са констатациите на органа по приходите, че „следвало е ревизираното лице, полагайки грижата на добрия търговец да се увери в коректността на своите доставчици и в това, че няма опасност да

попадне като случаен участник в данъчна измама. Ревизиращият екип няма данни [фирма] да е осъществило проучване на пазара, не е ясно как е избран цитирания доставчик. Едновременно с това ревизираното лице не е осъществило и проучване на търговската дейност на цитираното дружество - разполага ли с активи и работници, кои са доставчиците му, регистрирано ли е по ЗДДС." (с. 8). „В случая е налице т.нар. относителна симулация, при която са фактурирани доставки, отразени при получателя, но действителният им доставчик/извършител не е посочения във фактурите. Ревизираното дружество [фирма], посочено като получател и претендиращо данъчен кредит не може да не знае, че участва в привидна доставка, във връзка с което на същия следва да бъде отказано правото на данъчен кредит" (с. 8/9). „С изричното или мълчаливо приемане на предмета на доставката от лице, за което ревизираното лице знае или не е възможно да не знае, че не е действителният доставчик, получателят сам се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка" (с.9). Съдът намира за неопровергани от страна на органите по приходите твърденията на дружеството, че последното е направило справки в сайта на НАП в публичния бюлетин по чл.182, ал.3, т.2 във връзка с §5, ал.3 от Данъчния осигурителен процесуален кодекс към 1.12.2014 г. и към момента на плащанията е установило, че [фирма] не е в списъците на длъжниците. Тези твърдения се потвърждават косвено и от факта, че ответното дружество е вписано и в търговския регистър. В търговския регистър са налице ГФО и ОНР на дружеството за процесите години. Отделно от това след като СМР, без който обектът не може да бъде завършен, са извършени, нито от обективна страна, нито от субективна страна е възможно [фирма] да е знаело или да е могло да знае, че участва в недействителна доставка поради относителна симулация както се твърди в РД, а също така, че е участвало в данъчна измама, както се твърди в РД. Същевременно дружеството [фирма], очевидно е положило дължимата грижа СМР да бъдат извършени и обектът да бъде изпълнен. Вместо да изследва изложените възражения срещу констатациите в РД, органа по приходите едностранно е възприел фактическа обстановка и е достигнал до правни изводи игнорирайки правнозначимите факти по делото.

Отделно от това в мотивите на РА са цитирани изборно и решения на ВАС и на СЕС, които не са свързани с конкретния случай и фактическа обстановка. Ето защо констатациите в РА противоречат на принципите на неутралност и на правна сигурност, които са общи принципи при уредбата на ДДС в Европейския съюз. Според практиката на Съда на Европейския съюз по прилагането на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, в конкретния случай, следва да се държи сметка и за спазването на правото на ЕС и принципа на ефективност по отношение на упражняването на правото на данъчен кредит. Съответните държави не могат да налагат изисквания или правни уредби, които да правят упражняването на това право прекомерно трудно. В този смисъл е т.28 от решение по дело С-662/13, съгласно която, формалностите при упражняването на правото на данъчен кредит не може да надхвърлят необходимото за осигуряването на правилното събиране на ДДС.

Не е спорно, и че дружеството доставчик е декларирало в дневниците си за продажби издадените от него фактури във връзка с дейностите в полза на [фирма] и по този начин е потвърдило доставките по сключения договор. Това се доказва и Отчета за приходите и разходите на [фирма] за 2014г. Като се отчита наличието на фактури за

доставките и изискването на други частни документи - договори, протоколи за извършени СМР и др., с които да се доказват извършваните доставки, неправомерно се отказва правото на данъчен кредит по спорните фактури, като се има предвид, че става дума и за авансово плащане.

Съдът намира за незаконосъобразни и твърденията в РА, че ставало дума за родово определени вещи (с. 4, абз. 3, 4, 5). От една страна се твърди, че става дума за услуги, а друга се търси прехвърляне на собственост на родово определени вещи по ЗЗД. Известна е практиката на СЕС, че при прилагането на ЗДДС не трябва да се прилага различното гражданско законодателство на държавите членки. Практиката на Съда на Европейския съюз ясно сочи, че е недопустимо да бъде отказвано правото на данъчен кредит само поради съмнения или недоказване относно възможността на доставчика да извърши доставката. Такъв отказ според СЕС е допустим, само ако се установи въз основа на обективни данни, че получателят по доставката е знаел или не е могъл да не знае, че сделката е част от данъчна измама или нарушение, като във всички случаи тежестта да се докаже наличието на такава измама е върху данъчните органи. В този смисъл са: Решение на СЕС от 13 февруари 2014 г. по дело С 18/13 [фирма]; Решение на СЕС от 22 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11; Решение на СЕС от 6 септември 2012 г. по дело С 324/11.

Според РД и РА [фирма] не е разполагал с работници, защото дружеството не било регистрирало трудови договори. Съдебна практика на Съда на Европейския съюз ясно сочи, че е недопустимо да се отказва правото на данъчен кредит по доставка, само защото не е удостоверено, че доставчикът не е декларирал, че е разполагал с необходимите работници, поради което възникват съмнения дали това лице е доставчикът на фактически извършените услуги. В т. 2 и т. 3 от диспозитива на Решение от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11 Съдът на Европейския съюз изрично установява, че допускането на каквито и да е нарушения от доставчика не е предпоставка за отказ на правото на данъчен кредит, като изрично разглежда твърденията на органите по приходите, че друго лице, а не доставчикът, е извършило сочените услуги, отбелязва, че това може да означава „както прикриване с измамна цел на доставчика на услугите, така и просто използване на друг подизпълнител.“ (т. 49). Според съда обаче, тези предположения не могат да бъдат основание за извод за липса на право на данъчен кредит - напротив, отказът на правото на данъчен кредит ще е допустим само ако данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че получателят е знаел, че доставката е част от данъчна измама (в тази връзка е т. 4 от диспозитива на решението както и т. 50-52 от изложените от съда мотиви).

Съдебната практика на Съда на Европейския съюз ясно сочи, че е недопустимо като условие за наличие на правото на данъчен кредит, да се задължава получателят по доставката да представя доказателства как и по какъв начин съответните доставчици са осъществили доставките. В т. 2 от диспозитива на Решение от 22 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Според съдържанието на това решение, правото на данъчен кредит следва да се признае от органите по приходите дори само ако получателят не притежава други документи, освен фактурата за доставката, при условие, че не разполага с данни за евентуални нарушения или измама. В т. 61 и т. 65 от цитираното решение Съдът изрично изяснява, че органите по приходите не могат да прехвърлят доказателствената тежест, като изискват от получателите по доставките доказателства, касаещи възможността на техните доставчици да осъществят услугите и при липса на такива да отказват правото му на данъчен кредит. В цитираното

съдебно решение (дело С-142/11 ВауШ, т. 23-29), съдът разглежда хипотеза, при която доставчиците на ВауМ не са удостоверили, че са разполагали с необходимите материали за извършване на посочените услуги, както и с необходимите работници (т. 26) или изобщо не са били открити от органите и не е предоставил информация за осъществените сделки (т. 28). Въпреки това, съдът приема, че правото на данъчен кредит не може да бъде засегнато, ако получателят не е знаел, че съответната сделка е част от данъчна измама - в т. 47 се сочи, че „режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива и припомнен в точки 37 — 40 от настоящото решение, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС - - да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане.

Във връзка с посочено по-горе, в констатациите в РД и РА отказът на данъчен кредит се обосновава с неналичието на ресурсна обезпеченост при доставчика [фирма]. Според практиката на СЕС, видно от т. 31 и т. 1 от диспозитива по дело С- 18/13 „М. П.", Съдът на ЕС изрично приема, че дори да е установено, че услугите или доставките не са били извършени от посочения доставчик или от негов подизпълнител (по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица), това не е достатъчно да бъде отказано правото на данъчен кредит. Съдът допуска отказа на правото на данъчен кредит ако са изпълнени „следните две условия - посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и 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 — нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери."

В случая, е доказано наличието на фактическото извършване на доставките от [фирма], защото обектът е завършен и не са налице данни за привидност на доставката, извършена от този доставчик, нито са налице обективни данни [фирма] да е знаело за извършването на такива доставки.

Безспорно се установява от представения с възраженията ОПР и ГФО за 2014 г. на дружеството [фирма] публикуван в Търговския регистър, че дружеството доставчик е отчетел приходи във връзка със спорните фактури във финансовия резултат за 2014 г.

В настоящият случай не е установено и не може да съществува участие в привидни доставки от страна на [фирма], тъй като дружеството доставчик е отразило спорните фактури в дневниците за продажби и [фирма] е наблюдавало процеса на изграждане на оградата, като е установявало наличието на СМР. Не е доказано [фирма] да е знаело за осъществени измами или нарушения от страна на съответния доставчик или трети лица. Обективни данни за измама, за която [фирма] е знаело напълно липсват. Органите по приходите незаконосъобразно прехвърлят тежестта на доказване върху дружеството, без да са проверили обекта на място, нито пък са изследвали отношенията на доставчика с трети лица. каквато възможност дружеството няма.

Дори практиката на НАП е в смисъл, че при липса на обективни данни за измама при получателя трябва да му се признае правото на данъчен кредит. Това личи от дадените изрични указания на изпълнителния директор на НАП с ПИСМО И.. № 20-00-134 ОТ

21.06.2013 Г. НА НАП ОТНОСНО: ОГРАНИЧАВАНЕ НА ПРАВОТО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН КРЕДИТ В ХИПОТЕЗИТЕ НА ЛИПСА НА ДОСТАВКА (същите са публично достъпни на интернет страницата на НАП) - за спазване на практиката на Съда на Европейския съюз. Видно от дадените указания, правото на данъчен кредит следва да се откаже, само когато бъдат установени и допълнителни обстоятелства, които да установяват знание или задължение за знание за злоупотребата от получателя по доставката: - стр. 3, абз. 8 от указанието: Следователно разграничението между случаите, в които се изследва наличието на злоупотреба с ДДС, когато липсва действителна доставка между посочените във фактурата лица, следва да се направи въз основа на действията на получателя. Когато липсата на доставка произтича от неговите собствени действия и същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС. И обратно - когато недействителността на доставката произтича от действията на доставчика или негови предходни доставчици, а не от действията на получателя, е необходимо да бъдат установени и допълнителни обстоятелства, а именно наличие на злоупотреба с ДДС и знание или задължение за знание за злоупотреба у получателя по издадената фактура. В тези указания относно субективната симулация е в т.2.2.2 е посочено, че „когато се установи, че лицето получател по фактурата не е знаело, че участва в привидна доставка (издателят на фактурата не е действителния доставчик на стоката или услугата), правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде отказано само ако се установи наличието на ДДС злоупотреба, за която получателят на доставката е знаел или е бил длъжен да знае.”

Ето защо, разгледан в светлината на европейската практика и указанията на изпълнителния директор на НАП в настоящия случай е незаконосъобразно на [фирма] да се отказва правото на данъчен кредит по спорните фактури.

Като аргумент във връзка с законосъобразното упражняване правото на данъчен кредит по отношение на услугите следва да се отбележи, че по същество е без значение кога фактически са извършени дейностите от [фирма]. Дори да се приеме, на база представените доказателства, че СМР са извършвани фактически по-късно от датите на издаването на спорните фактури, както удостоверяват и представените по преписката доказателства, констатациите за липса на право на данъчен кредит са неправилни. Това е така, защото видно от безспорните обстоятелства в случая, изискуемостта на данъка по спорните фактури е възникнала въз основа на сключения договор и извършените плащания. Както е установено в РД - не е спорно, че стойността на фактурите издадени от [фирма] е платена. Поради това, неправилно е да се твърди, че е налице хипотезата на неправомерно начислен ДДС или липса на доставка по чл. 6 или чл.9. и липса на данъчно събитие по чл. 25 ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 2 ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС се предвижда наличие на право на данъчен кредит не само по отношение на данък, станал изискуем поради доставени стоки или услуги, но и по отношение на данък, които е станал изискуем, поради извършено плащане във връзка с доставка на стоки или услуги, преди самите те да са доставени. Това е хипотезата на чл. 68, ал. 1, т. 2 ЗДДС. И в практиката на НАП и в практиката на Върховен административен съд е прието, че правото на данъчен кредит следва да се признае и по отношение на издадени фактури преди да е извършено плащане и преди да е възникнало данъчно събитие, ако след издаването им, безспорно е установено извършването на плащането или съответно възникване на данъчното

събитие за доставката. Последващо настъпване на данъчно събитие, съответно плащане, на практика валидира издадената фактура. Точно в този смисъл е и трайната практика на Върховния административен съд по аналогични случаи, които за улеснение посочваме: Решение № 3086 от 09.03.2010 г. по адм. д. № 115/2010 г., I отд. на ВАС; Решение № 5932 от 05.05.2010 г. по адм. д. № 15852/2009 г., I отд. на ВАС; Решения № 5772 от 27.04.2011 г. по адм. д. № 13005/2010 г., I отд. на ВАС; Решение № 4617 от 07.04.2009 г. по адм. д. № 15811/2008 г., I отд. на ВАС. В този смисъл е и трайната практика на НАП която личи от дадените задължителни Указания на изпълнителния директор на НАП с изх. № изх. № 24-00-47/08.11.2007 г. (конкретно в т. 2.2). Ето защо, в настоящия случай, правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], е налице поради извършено плащане, а отделно от това, поради фактическото изпълнение по доставките.

От друга страна, дори в указанията на НАП, които са задължителни за прилагане от всички органи по приходите (на основание чл. 10, ал. 1, т. 4 от ЗНАП), се сочи изрично, че неоткриването на доставчика, връчването му на искане по чл. 32 ДОПК и непредставянето на доказателства от него не може да води до никакъв извод във вреда на получателя по доставката. В този смисъл са и издадените указания от изпълнителния директор на НАП с изх. № 91-00-321/08.11.2007 г. относно уеднаквяване на практиката на органите по приходите при извършване на действия по връчване на документи в хода на административното производство. Съгласно тях, при извършване на насрещни проверки и връчване на искания за представяне на документи по реда на чл. 32 ДОПК и тяхното неизпълнение в дадения срок са безпредметни и сами по себе си не могат да водят до изводи във вреда на ревизираното лице. Раздел 111. Способи за връчване на указанието изрично гласи: „При искане на информация от трети лица (насрещни проверки) следва да се има предвид, че ако третото лице не е намерено на адреса за кореспонденция и органът по приходите прецени, че не е необходимо по-нататъшно търсене на лицето на други известни на администрацията адреси, връчването на искания за представяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК и тяхното неизпълнение в дадения срок са безпредметни и сами по себе си не могат да водят до изводи във вреда на ревизираното лице. В тези случаи органите по приходите следва внимателно да преценяват доколко е изпълнен принципът на обективност (чл. 3 от ДОПК) и дали по преписката са събрани достатъчно доказателства, които да позволят законосъобразното установяване на задълженията на ревизираното лице." Изхождайки от посоченото, констатираният от органите по приходите факт, че доставчикът [фирма] не е представил изисканите му доказателства, е абсолютно ирелевантен факт за правото на данъчен кредит на [фирма].

От събраните по време на ревизията доказателства се установява, че отношенията между [фирма] и [фирма] са търговски, а не са с дарствена цел. Ако се приемат правните изводи в РД и РА, то това би означавало, че спрямо този доставчик са извършени безвъзмездни доставки, което е изключено в търговската практика.

За целите на ЗДДС, съгласно чл.69, ал.1, т. 1 лицето има право да приспадне данъкът за стоките, които доставчикът - регистрирано по този закон лице е доставил или предстои да достави. От друга страна не се спори по делото, че са изпълнени и предпоставките на чл.71 от ЗДДС за упражняване правото на данъчен кредит, а именно, че дружеството притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред, по



отношение на доставката на процесите стоки услуги, по които дружеството е получател. Освен това са изпълнени изискванията на чл. 86, ал.1, а именно, че доставчикът в качеството му на регистрирано лице в издадените от него фактури (данъчен документ) е начислил дължимия ДДС на отделен ред. В конкретния случай фактурите са налице и са отразени в Дневника за покупките от дружеството в качеството му на получател респективно в СД по ДДС за съответния данъчен период. Не се спори от органа по приходите, че и доставчиците в качеството им на регистрирани лица са начислил данъка при издаването на процесите фактури. В следствие па това, както при доставчика така и в дружеството, размерът на данъка е включен при определяне на резултата за съответния данъчен период чрез включването му в СД по чл. 125 за този данъчен период - чл. 86, ал. 1, т.2 и т.3 от ЗДДС.

Изложеното мотивира съда да приеме, че при издаването на РА не са се съобразени посочените решения на Съда на ЕС и на ВАС и Указанията на изпълнителния директор на НАП. Решенията на СЕС по силата на чл. 633 ГПК са задължителни за всички съдилища и учреждения в Република България. Поради това следва да се приеме за основателна жалбата в частта относно констатациите на органите по приходите по ЗДДС.

## II. Относно задълженията по ЗКПО:

Съдът намира за основателни възраженията за незаконосъобразност на оспорените актове от страна на жалбоподателя и в частта относно установените допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 23 333,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 14 614,48 лв., в резултат на преобразуване на декларирания финансов резултат за 2014 г. по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО).

На основание чл. 26. т. 2 от ЗКПО, за целите на определяне на данъчния финансов резултат за 2014 г., счетоводния финансов резултат на дружеството е увеличен със сумата от 233 333.33 лв., представляваща стойността на отчетените разходи за СМР по фактурите, издадени от [фирма] по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги. Корекцията е съобразена с извода в частта по ЗДДС, че услугите не са извършени от посочения доставчик". Безспорно от ОПР за 2014 г. на дружеството [фирма] публикуван в Търговския регистър се установява, че дружеството доставчик е отчел приходи във връзка със спорните фактури във финансовия резултат за 2014 г. Вещото лице по допусната ССЕ е установило и съпоставимост на приходите от [фирма] с разходите на А. О.. Поради това следва да се приеме за доказано, че е налице документална обосновааност - основание по чл. 26, т. 2 от ЗКПО. За извършените дейности по изграждане на четирикилометровата оградна стена на Г. са представени по време на ревизията в отговор на Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № P22220320004438-040-001/13.08.2020 г. договор, приемопредавателни протоколи и други писмени доказателства. Не се спори, че начислените възнаграждения са реално изплатени и получени. Не се и отчита, че това са и приходи на [фирма], които са участвали при формиране на неговия финансов резултат и определяне на данъчните му задължения. Не се отчита, че фактурите са отразени в дневника за продажбите на доставчика. Уговореното и изплатено възнаграждение е във връзка с изграждането на

обект, във връзка с който и [фирма] ще постигне конкретен икономически резултат. Така е спазен счетоводният принцип на съпоставимост на приходите и разходите и принципът за предимство на съдържанието пред формата - сделките и събитията се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма. [фирма] също е реализирало приходи от тази доставка, които въобще не са обсъдени в РА.

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 счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. В случая не е спорно, че за отчетените разходи по договора с [фирма] са налице данъчни фактури, т.е. първични счетоводни документи, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на ЗДДС. Същите удостоверяват и приходи на двете дружества. Не е налице основание за увеличаване на финансовия резултат - чл. 26. т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. В случая, разходите на [фирма] са документално обосновани, защото то е платило по данъчни фактури, отговарящи на законовите изисквания на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС; доставчикът е начислил ДДС, а получателят [фирма]" АД е упражнило правото си на пълен ДК в съответствие с условията в чл. 71 от ЗДДС; фактурите са осчетоводени надлежно както при доставчика, така и при получателя; плащането по фактурите е извършено по банков път; по сделките има адекватна отчетност, което безспорно установено в хода на ревизията. Предвид посочените обстоятелства, не са налице предпоставки за непризнаването на разходите по посочените фактури за данъчни цели по ЗКПО. Изискванията на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО са изпълнени.

С оглед на горното и предвид констатациите по приетата и неоспорена от страните ССЕ, съдът намира, че във връзка с извършените разходи са и отчетените приходи в дружеството, които са участвали при формирането на финансовия резултат. В този смисъл констатациите от РД и РА в частта на ЗКПО са незаконосъобразни, тъй като не е взет предвид факта, че дейностите предмет на процесите фактури са били предмет на последващи облагаеми доставки, по които е реализиран и признат приход от дружеството. В този смисъл е незаконосъобразно да се увеличава финансовия резултат на дружеството с осъществените разходи по процесите фактури, като се игнорира обстоятелството, че по същите дружеството е реализирало приходи. В този смисъл е и решение №15973/22.12.2009 г., постановено по адм. дело № 232/2009 г. по описа на ВАС, според което съгласно разпоредбата на чл.27, ал.1, т.2 от ЗКПО изрично се посочва, че в случаите когато не са признати разходи по смисъла на чл.26 от ЗКПО, то не следва да се признава и реализираният приход, произтичащ от непризнатите разходи, като по този начин се спазва принципът на съпоставимост между приходите и разходите по едни и същи сделки.

Горният правен анализ обуславя извод за основателност на жалбата.

### **По разноските.**

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 6078лв., съгласно представен списък на разноските.

**С тези мотиви, съдът**

**Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4 -Ревизионен акт (РА) №Р-22220320004438-091-001/01.06.2021 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Т. А. Ш. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1262/19.08.2021 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 23 333,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 14 614,48 лв., в резултат на преобразуване на декларирания финансов резултат за 2014 г. по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), както и са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 46 666,67 лв. и лихви за забава в размер на 30 215,30 лв. за данъчен период м. 12.2014 г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

**ОСЪЖДА** Териториална дирекция на НАП С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4 сумата от 6 078лв. разноски по делото.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**