

# РЕШЕНИЕ

№ 6717

гр. София, 25.11.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 28.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10853** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.7, ап.17, представлявано от управителя С. В. К., против ревизионен акт (РА) № Р-22220618006474-091-01/10.04.2019г., издаден от С. Т. К. – началник на сектор, възложил ревизията, и Д. Д. Т., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение №1165/05.07.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 18 742,17 лв. и съответно са определени лихви след корекцията на ревизиращия орган в размер на 7515,96 лв. по фактури, издадени му от доставчици [фирма] и [фирма]. Със стойността на разходите по процесните фактури е увеличен след преобразуване финансовият резултат на дружеството за проверявания период и начислен допълнителен данък по реда на ЗКПО в размер на 9 376,08 лв. и съответно са определени лихви в размер на 2706,00 лв.

В жалбата е посочено, че РА и потвърждаващото го решение на директора на дирекция “ОДОП” се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. При липса на забележки по отношение на счетоводното отразяване на стопанските операции по спорните фактури, жалбоподателят счита, че

надлежно е доказано получаването на процесните услуги именно от посочените доставчици и влагането им в осъществяваната от дружеството жалбоподател независима икономическа дейност. Изложени са доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Моли съдът да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Твърди, че лицата, издали фактурите не са имали ресурсна и материална обезпеченост да извършат процесните доставки, не са осъществявали търговска дейност извън данъчните периоди, в които са издадени процесните фактури, а изводите в решението на директора на дирекция „ОДОП“ остават непроменени след приключване на съдебното дирене в настоящата инстанция и се подкрепят от събраните доказателства. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220618006474-020-001 от 26.10.2018 г., връчена на 14.11.2018 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2014 г. до 31.12.2014 г.; от 01.05.2015 г. до 31.08.2015 г и от 01.10.2015 г. до 31.12.2015 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22220618006474-020-002 от 13.02.2019 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 14.03.2019 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22220618006474-092-001 от 11.03.2019г., връчен електронно на 13.03.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт - ревизионен акт №Р-22220618006474-091-001 от 10.04.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Връчен е

електронно на 23.04.2019 г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 30.04.2019г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, №53-03-1492 от 30.04.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-941 от 08.05.2019 по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма], оспорва РА №Р-22220618006474-091-001 от 10.04.2019., с който на дружеството са определени задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди м. 12.2014 г. и м. 07.2016 г. общо в размер на 18 752,17 лв. и лихви в размер на 7 515,96 лв., както и корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. и от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. общо в размер на 9 376,08 лв. и лихви в размер на 2 706,00 лв.

С решение № 1165/05.07.2019 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е извършване на енергийни одити, предоставяне на услуги по обследване на енергийната ефективност, издаване на енергийни сертификати и др. От дружеството е представено Удостоверение за вписване в публичен регистър №00357/20.12.2012 г., което удостоверява вписването му в публичния регистър на лицата, извършващи обследване на енергийна ефективност и сертифициране на сгради, съгласно чл. 23, ал. 4 от Закона за енергийната ефективност (ЗЕЕ). Същото е със срок на валидност до 21.12.2022 г.

По Закона за данъка върху добавената стойност:

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 12.2014 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 15 352,17 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. В същите е вписан предмет – техническа и ресурсна помощ, като са посочени конкретни обекти. При извършената в хода на ревизията насрещна проверка, отразена в протокол за извършване на насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221018219574-141-001 от 24.01.2019 г., доставчикът не е открит. Не са представени исканите от него документи. При извършена проверка в програмен продукт /ПП/ V. 14 е установено, че за м. 12.2014 г. доставчикът е отразил в дневника си за продажби фактури с получател

ревизираното лице с общ размер на данъчните основи 50 704,39 лв. и ДДС 10 140,87 лв.

Във връзка с доставките от този доставчик в хода на ревизията от [фирма] са представени: 12 фактури, към 5 от които са приложени фискални бонове, 11 еднотипни договора, съответно един от 27.11.2014 г., седем от 28.11.2014 г., два от 29.11.2014 г. и един от 30.11.2014 г., които са с предмет – изпълнение на дейности във връзка с Изпълнение на детайлно обследване на енергийна ефективност и издаване на енергиен сертификат, съгласно чл. 12 от Наредба №16-1594 от 13 ноември 2013 г. за обследване на енергийна ефективност, сертифициране и оценка на енергийните спестявания на сгради, по националната програма „Модернизация на материалната база в училище“, модул „Подобряване на училищната среда“. – оказване на техническа и ресурсна помощ. Договорите касаят следните обекти: П. „М. М.“ [населено място], обл. М. – учебна сграда; Професионална гимназия по селско стопанство „М. М.“ [населено място] – училищна сграда; ПГ „С. К.“ [населено място] – учебно производствена база; ПГЕТ „Г. С. Р.“ [населено място] – училищна сграда; ПГМТТ „Н. Й. В.“ [населено място] – училищна сграда; П. „Д. земя“ [населено място] – учебен корпус; П. „Х. С.“ [населено място] – учебен корпус; П. „А. К.“ [населено място] – учебен корпус; П. „Инж. Н. Р.“ [населено място] – физкултурен салон; ПГМТ „Х. Б.“ [населено място] – физкултурен салон. Представени са приемо-предавателни протоколи от 03.01.2015 г., 09.01.2015 г., 10.01.2015 г., 16.01.2015 г. /два/, 20.01.2015 г., 21.01.2015 г., 23.01.2015 г., 24.01.2015 г., 29.01.2015 г. и 09.02.2015 г., в които е посочено, че изпълнителят предава, а възложителят приема оказване на ресурсна и техническа помощ при изготвяне на доклад за обследване на енергийна ефективност, сертификат и резюме на доклада за съответната сграда. Като доказателства са представени и копия от фискални бонове от фискално устройство с №DY380798, издадени от регистриран на името на [фирма] електронен касов апарат с фискална памет /ЕКАФП/.

При извършена справка относно декларираните трудови договори от страна на [фирма] е установено, че са подадени данни за 10 трудови договора, всичките сключени на 18.12.2014 г. и прекратени на 21.05.2015 г. Лицата са били назначени на длъжности: инженер конструктор, технически организатор, архитект, електроинженер и др. Проверяваното дружество е подало Г. само за 2014 г.

Ревизиращият екип се е позовал на резултатите от извършена на доставчика [фирма] ревизия, завършила с РА №Р-22221015000781-091-001 от 28.09.2015 г., който не е обжалван по административен ред. В хода на това ревизионно производство са извършени насрещни проверки на всички лица, за които са подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/. Две от лицата - Д. С. Р. и Л. Й. К., обясняват, че нямат сключен договор и не са извършвали работа за [фирма]. От останалите лица, за които са подадени уведомления за назначаването им от [фирма], са дадени еднотипни обяснения, според които същите са събирали или обработвали изходни данни, материали и документи във връзка със съставяне на технически паспорти на сгради и други. Никое от лицата не е представило трудов договор. В РА на доставчика е прието, че не е доказано наличието на реално извършени доставки на услуги от страна на [фирма] към неговите клиенти, а се касае за привидни сделки, които не представляват доставки по смисъла на ЗДДС и данъкът е неправомерно начислен, но е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

При така събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращите приемат, че

[фирма] не доказва, че е получило резултати от реално извършени работи по изпълнение на процесните услуги от сочения доставчик, нито последващо разпореждане с такива резултати и извършени последващи облагаеми доставки към клиенти. Приемат, че в случая липсата на доказателства обосновава извода, че фактурите не отразяват настъпили стопански операции, поради което, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от същия закон, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 15 352,17 лв. за данъчен период м. 12.2014 г.

За данъчен период м. 07.2016г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3400,00 лв. по фактура №32/12.07.2016 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет – „събиране и систематизиране на входни данни за изготвяне на енергийни одити на седем училища и сгради“. При извършената в хода на ревизията насрещна проверка, отразена в ПИНП №П-22221918225580-141-001 от 13.02.2019г., доставчикът не е открит. Не са представени исканите от него документи. Във връзка с доставките от този доставчик, в хода на ревизията от [фирма] са представени: копие на фактурата; Договор от 20.06.2016 г., сключен между [фирма] в качеството на възложител и [фирма] в качеството на изпълнител, с предмет – събиране и систематизиране на входни данни за изготвяне на енергийни одити на седем броя училища, във връзка с “Изпълнение на детайлно обследване на енергийна ефективност и издаване на енергиен сертификат, съгласно чл. 12 от Наредба №16-1594 от 13 ноември 2013 г. за обследване на енергийна ефективност, сертифициране и оценка на енергийните спестявания на сгради, по националната програма „Модернизация на материалната база в училище“, модул „Подобряване на училищната среда“ за следните обекти: П. П., ПГМТ „Цв. Л.“ П., П. „И. В.“ Я., П. „3.“ Б., физкултурен салон ПГ „К.“ Д.; приемо-предавателен протокол от 12.07.2016 г.; банково извлечение от 09.08.2016 г.

При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че доставчикът: не е подавал уведомления по чл. 62, ал. 4 от КТ; не е подал Справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения; не е подал Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г.; в дневниците му за покупки за периодите от м. 03.2016 г. до м. 07.2016 г. са отразени покупки на материали от рискови и дерегистрирани по ЗДДС дружества. Процесната фактура е включена в дневника за продажби на [фирма] за съответния данъчен период.

Предвид неоткриването на доставчика не е било възможно да се установи наличието на отчетени разходи в счетоводството му по повод изпълнението на услугите към ревизираното дружество, които да се съпоставят със стойността на фактурата. Не е налице и водена кореспонденция между дружествата в процеса на извършване на фактурираните услуги.

Съобразно събраните доказателства ревизиращите преценяват, че спорната фактура е съставена без да е налице реална доставка на услуга и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от същия закон, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадената от [фирма] фактура в размер на 3 400,00 лв. за м. 07.2016 г.

С жалбата срещу РА [фирма] представя доказателства, свързани с използването на получените от двамата доставчици услуги в дейността на дружеството и извършените

последващи доставки - договори, сключени с различни възложители, фактури, издадени на клиентите, приемо-предавателни протоколи и банкови документи.

Доказателствата и доводите в жалбата са подробно обсъдени от директора на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, който в решението си приема, че за доказване на обективното изпълнение на услугите не е достатъчно само ангажирането на договори и протоколи.

Изтъква, че ненамирането на доставчиците възпрепятства органите по приходите да извършат проверка на оригиналните първични счетоводни документи и да удостоверят верността на записаните стопански операции, отразени в счетоводните регистри.

Като е анализирал договорите с двамата доставчици, решаващият орган е приел, че, от една страна, те съдържат клаузи, които няма как да бъдат изпълнени от същите, а от друга - няма яснота какви фактически действия е следвало да извършат изпълнителите и по какъв начин ще бъдат приети резултатите от тях, тъй като не са представени Приложение №1 – Техническа спецификация, към всеки от тях, в което съгласно чл. 1, ал. 2 на договорите следва да се съдържа подробно описание на дейностите и задълженията на изпълнителя. Заклучил е, че освен, че договорите не съдържат информация относно задълженията на подизпълнителите, липсват и доказателства за конкретно извършени от тях действия по събирането и систематизиране на информация. От доставчиците не са представени доказателства във връзка с извършени разходи при осъществяване на услугите, а следва да се има предвид, че такива би следвало да са направени най-малко във връзка с извършени пътувания, доколкото сградите се намират в различни населени места.

В решението си директорът на дирекция "ОДОП" - С. се позовава на факта, че от [фирма] не са подавани данни за назначавани лица на трудови договори, нито има данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Няма данни управителят на дружеството да е бил ангажиран пряко с извършване на услугите. За 2016 г. дружеството не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО, поради което не може да се установи дали същото изобщо е извършвало реална дейност и от какво естество е тя. Пред Търговския регистър [фирма] не е декларирало конкретен вид дейност.

По отношение на [фирма], независимо, че дружеството е декларирало назначени лица, решаващият орган намира, че са налице данни, които не позволяват да бъде прието за доказано, че същите са извършили някакви фактически действия по оказване на техническа и ресурсна помощ. Никое от лицата не е представило трудов договор, нито доказателства за получени възнаграждения. Липсват доказателства същите да са предали в писмена форма събраната от тях техническа информация.

При извършени служебни проверки в информационния масив на НАП е

установено, че управителят на [фирма] – М. К. С., е назначавана като метач в [фирма] и Д. „Т. С. ЦЕНТЪР 1“.

Относно извършеното плащане по процесните фактури, решаващият орган е приел, че не може да установи дали тези фискални бонове отразяват реални плащания, тъй като не е извършена проверка в счетоводството на доставчика, при която да се потвърди, че сумите са постъпили в патримониума му, а са налице разминавания между твърденията в жалбата срещу РА и представените писмени доказателства относно разплатените фактури.

Решаващият орган е приел, че не е изключена възможността действително услуги да са извършени, но от други лица, в т.ч. физически лица, които не са регистрирани по ЗДДС, поради което за жалбоподателя не би възникнало основание за ползване на данъчен кредит, а от там и за намаляване на резултатите за процесните данъчни периоди.

В обобщение директорът на дирекция “ОДОП”-С. е приел, че използването на доставчици като процесните следва да формира заключение за знание у получателя, че използва фактури, които не документират реално осъществени облагаеми доставки. Страните не са целяли предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за неправомерно ползване на право на данъчен кредит. Споделил е извода на ревизиращите за липса на доставки по спорните фактури между жалбоподателя и посочените доставчици и е потвърдил РА в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] и [фирма] фактури.

#### **По Закона за корпоративното подоходно облагане:**

Съгласно констатациите на РА, въз основа на представена от дружеството оборотна ведомост за 2014 г. е установено, че по дебита на сметка 402 Доставчици по аванси са осчетоводени 12 фактури, издадени от [фирма], които са с предмет „техническа и ресурсна помощ“. Констатирано е, че към 31.12.2014 г. посочената сметка е с крайно дебитно салдо 76 760,87 лв., във връзка с което е отразено, че стойността на фактурите не е участвала при формиране на финансовия резултат за 2014 г. Органите по приходите не са констатирали основания за преобразуване на финансовия резултат за 2014 г.

От представена от [фирма] главна книга на счетоводните сметки за 2015 г. е установено, че през същата година счетоводна сметка 402 е кредитирана със сума в размер на 76 760,00 лв. срещу дебитирането на сметка 602 Разходи за външни услуги, която от своя страна е закрыта, като е кредитирана срещу дебит на сметка 611 Разходи за основна дейност. Последната е закрыта като е кредитирана срещу дебит на сметка 703 Приходи от продажби на услуги. Проследявайки направените

счетоводни записвания, органът по приходите достига до заключението, че стойността на издадените от [фирма] фактури е участвала при формирането на финансовия резултат за 2015г.

Според отразеното в РА, в хода на ревизията е установено, че липсват доказателства за реално извършени доставки на услуги с предмет обследване на енергийната ефективност на сгради на множество училища в страната по фактурите, издадени от [фирма]. Формирано е заключение, че са налице търговски взаимоотношения, в резултат на които се отчитат суми, водещи до неправомерно намаляване на финансовия резултат, респективно до намаляване на дължимия корпоративен данък. Прието е, че процесните сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, поради което със стойността на същите следва да бъде увеличен финансовият резултат за 2015 г. Според органите по приходите, издадените фактури не отразяват действително извършени стопански операции, поради което за отчетените разходи в размер на 76 760,00 лв. не са изпълнени изискванията за документална обосновааност по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

По изложените съображения, на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, както и на основание чл. 16, ал. 1 от същия закон, финансовият резултат на дружеството за 2015 г. е увеличен с посочената сума, в резултат на което е определен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 115 360,72 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 11 536,07 лв. Установена е разлика за довносяне в размер на 7 676,08 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 356,53 лв.

В хода на ревизията е установено, че за 2016 г. задълженото лице е осчетоводило по дебита на счетоводна сметка 602 Разходи за външни услуги сума в размер на 17 000,00 лв., отчетена по фактура №32/12.07.2016 г., издадена от [фирма].

Въз основа на резултатите от извършената на доставчика насрещна проверка в хода на ревизията, с оглед представените от ревизираното лице документи и на база служебните проверки, извършени в информационната система на НАП, органите по приходите са формирали заключението, че процесната фактура не документира реално извършена доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Прието е, че отчетеният разход не отговоря на изискванията на чл. 10 от ЗКПО за документална обосновааност, тъй като фактурата не отразява вярна стопанска операция и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 23, ал. 2 от ЗКПО, не следва да бъде признат за данъчни цели.

По изложените съображения, счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г. е увеличен със сумата в размер на 17 000,00 лв.,



в резултат на което е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 193 967,33 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 19 396,73 лв., в т.ч. за довносяне 1 700,00 лв. За забавата са начислени лихви в размер на 349,47 лв.

Решаващият орган е приел, че във връзка с разходите, отчетени по фактурите за услуги, е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, при която като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени. Тъй като се касае за разходи, участващи във формиране на финансовия резултат, то съответно те подлежат на данъчно регулиране по реда на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. С извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за услуги, които реално не са осъществени, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя.

В допълнение, директорът на дирекция "ОДОП"-С. е приел, че в случая разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, а съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, такива разходи не се признават за данъчни цели. По изложените съображения е потвърдил РА и в частта на извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2015 г. и 2016 г., и произтичащите от това задължения за корпоративен данък за довносяне общо в размер на 9 376,08 лв. и лихви в размер на 2 706,00 лв.

В съдебното производство бе назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение е прието без възражения от страните. Вещото лице е установило начина, по който са заприходени в счетоводството на [фирма] получените услуги по процесните фактури, как са отразени разходите по тях и начисления ДДС. Установено е, че е осчетоводено разплащане в брой по 5 бр. ДФ, издадени от [фирма] и разплащане по банка по ДФ, издадена от [фирма]. Изследвано е използването на получените услуги за осъществяването на следващи доставки от страна на [фирма], свързани с осъществяването от него независима икономическа дейност.

Установено е, че не са налични счетоводни данни, през периодите, в които са получени процесните доставки, именно м.12.2014г., м.01 и м.02.2015г. и м.07.2016г. да е имало друг доставчик или доставчици на същите услуги. Не са налични данни за различие между начина на документиране, отчитане и разплащане на доставката на спорните доставчици, в сравнение с начина на документиране, отчитане и разплащане на доставки от същия вид, доставени от други дружества – доставчици през периоди, различни от периодите на получените процесни доставки, именно м.12.2014г., м.01 и м.02.2015г. и м.07.2016г. Изследван е средносписъчният състав на персонала на [фирма] през

процесните периоди.

Вещото лице, след допуснатата допълнителна задача, въпреки положените усилия, не успява да се свърже с дружествата доставчици и да направи справка с счетоводството им.

По искане на жалбоподателя е допусната и приета съдебно-техническа експертиза (СТЕ), изготвена от експерт по енергийна ефективност. В заключението е разяснено в какво се състои процесът на обследване и сертифициране на енергийна ефективност на сгради и от какви етапи и дейности се състои, какви са изискванията за отделните етапи и дейности и каква квалификация се изисква за тях, като се е позовал на нормативната уредба и установената практиката. Като е сравнил приложените по делото обследвания за енергийна ефективност и описа на фактурите и приемо-предавателните протоколи е стигнал до извод, че [фирма] е изпълнило задълженията си към Д. "ТЕХНО Е. КОНСУЛТ". При изготвянето на тези обследвания е възможно да е използвана ресурсна помощ на местни доставчици, което е често срещана практика. Най-често от подизпълнителите трябва да бъдат попълнени типови/ бланкетни таблици, съдържащи информация за броя на електрическите консуматори. Обичайната практика е да се съставят така, че при попълването им да не са необходими експертни знания, попълват се с отбелязване, като в последствие тези данни се обобщават от квалифицирани експерти. [фирма] е разполагало с необходимите специалисти съгласно ЗЕЕ и вписани в А.. Големият обем на възложената работа предполага при изготвянето на процесните обследвания да е използвана ресурсна помощ от външни доставчици.

От жалбоподателя са представени извадки от доклади за енергийно обследване на процесните гимназии, работни карти и извадков снимков материал, както и справка за цялостна заетост на обекти на [фирма].

Пред съда, по искане на ответника, като свидетел е разпитан управителят на [фирма] П. В. В.. От нейните показания се установява, че е управител на няколко търговски дружества, между които е и [фирма]. Има 7 или 8 дружества, които са в процес на разследване. Работила е за едни господин, който я помолил да направи дружества на нейно име, които се оказало, че са за източване на ДДС в големи размери. Заявява, че не е сключвала договори с никой за нищо. Не е чувала за дружеството [фирма]. Давала е пълномощни и е подписвала без да има възможност да разбере за какво става въпрос.

По искане на ответника, по реда на чл. 192 ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, с писмени молби са изискани писмени документи от трети неучастващи лица. От различни офиси на НАП са поискани и представени писмени доказателства свързани с дейността на процесните доставчици. От директорите на училищата, с чийто сгради са свързани процесните услуги са изискани писмени доказателства свързани със сключените

договори с жалбоподателя, лицата, които са посетили сградите и съставените писмени документи. Директорите на всички гимназии потвърждават, че са сключени договори за обследване на енергийна ефективност, сертифициране и оценка на енергийните спестявания на сгради, по националната програма „Модернизация на материалната база в училище“, модул „Подобряване на училищната среда“ с [фирма] или ТЕХНО Е. КОНСУЛТ Д., част от което е жалбоподателят. Всички те заявяват, че договорите са изпълнени и е представен доклад/ резюме на доклад и сертификат. При някои от гимназиите е подписван приемо-предавателен протокол, при други – не. В нито един от получените отговори не се посочват конкретни лица, които са посетили обследваните сгради, не са били изготвяни списъци с такива лица за достъп до сградите, уговорките за посещенията обикновено са правени по телефон. На възложителите не са представяни попълнени типови таблици. Част от гимназиите представят копия на приемо-предавателни протоколи за предаване на документация, свързана със сградите, обект на обследването, подписани от управителя на жалбоподателя С. К..

Изключение прави писмо от 20.08.2020 г. с вх. № 26086 от ПГ по механотехника „Професор Ц. Л.“ – П., с което директорът уведомява съда, че в документите на гимназията не се намира договор с [фирма]. Сключени са два договора за обследване на енергийна ефективност и сертифициране на сгради с [фирма] - от 12.12.2011г. и от 09.12.2014г. От писмо от 17.08.2020 г. с вх. № 25697 от ПГ по електротехника и технологии „Г.С.Р.“ – Стара З., се установява, че след проведена процедура по ЗОП, на 27.11.2014 г. е сключен договор с [фирма]. Към днешна дата, това е наличната документация, с която гимназията разполага.

В писмо от 20.08.2020 г. с вх. № 26069 от ПГ „С. К.“ Е. е посочено, че лицата, които са извършили обследването са С. К., Е. Г. и К. Ш..

С писмо от 21.08.2020 г. с вх. № 26246 от ПГ по икономика и туризъм „А. К.“ –В. директорът уведомява съда, че по e-mail е получен документ, от който е видно, че се изисква попълване на приложение за събиране на данни, което е приложено към писмото.

С писмо от 26.08.2020 г. с вх. № 26724 от ПГ по селско стопанство - Нова З. са представени документи във връзка със сключения на 27.11.2014г. договор с Д. ТЕХНО Е. КОНСУЛТ. Приложен е и списък на физическите лица към [фирма], които отговарят за извършването на услугата, който включва шест лица, всички с висше техническо образование.

Същият списък на физическите лица към [фирма], които отговарят за извършването на услугата е приложен и с писмо от 08.09.2020 г. с вх. № 27748 от ПГ по строителство и дървообработване – Стара З., който има договор от 27.11.2014 г с Д. ТЕХНО Е. КОНСУЛТ.

От така събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на [фирма] и е установило, че разходите по получени доставки на услуги, на основание издадени фактури от доставчици [фирма] и [фирма] са надлежно осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ /с данъна основа/, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „Начислен данък покупки“ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“ /с пълната стойност/.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като

жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото не са представени документи, изходящи от доставчиците и имащи отношение към процесните доставки, освен подписаните договори и приемо-предавателни протоколи. Не са представени счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на счетоводно отразяване на процесните доставки при тях.

Като частни документи договорите, приемо-предавателните протоколи, както и представените пред съда работни карти, не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

Автентичността – авторството на представените 11 броя договори и приемо-предавателни протоколи, подписани от управителя на [фирма] е оспорена. Тъй като в представените в ревизионното производство договори и протоколи, подписани от [фирма], подписът на управителя на дружеството се различава от саморъчния подпис на същото лице, положен в Нотариално заверено съгласие и образец от саморъчния подпис на управител, наличено по партидата на дружеството в Търговския регистър, в първото по делото открито съдебно заседание ответникът оспорва и съдът е открил производство по оспорване истинността – авторството – на представените 11 броя договори и приемо-предавателни протоколи към тях, подписани от управителя на [фирма], М. К. С.. На основание чл. 193, ал. 2 ГПК, вр. с §2 ДР на ДОПК, на жалбоподателя е указано, че, тежестта за доказване истинността на оспорените документи, като страна, която ги е представила, е негова. Въпреки, че му е предоставена възможност в тази връзка да ангажира доказателства, той не представя такива. Поради това, на основание

чл.194, ал.2 ГПК, съдът като неистински – неавтентични следва да изключи оспорените документи от доказателствата по делото. Следователно те не притежават и формална доказателствена сила. Неавтентичният документ означава липса на претендиращия документ. Освен, че подписите положени в оспорените документи от управителя на доставчика се различава от нотариално заверения образец в Търговския регистър, от служебна проверка в хода на ревизията е установено, че М. К. С. е назначавана като метач в [фирма], и Д. „Т. С. ЦЕНТЪР 1“, което е индиция, че управителят е поставено лице и не се занимава с дейността на дружеството.

След като оспорените 11 бр. договори и приемо-предавателни протоколи се изключат от доказателствата по делото, то не са налице преки доказателства за изпълнението на фактурираните услуги от [фирма].

Представените от жалбоподателя пред съда работни карти не са подписани и не съдържат имена на лица, които са ги изготвили. След като авторството им не може да се установи, те не могат да бъдат пряко доказателство, че отразената в тях дейност е извършена от процесните доставчици.

По отношение на доставчика [фирма] като преки доказателства за извършване на услугите са представени договор от 20.06.2016г. между [фирма] като възложител и МАСТЪР Г. М. Е. като изпълнител за изпълнение на дейности по събиране и систематизиране на входни данни за изготвяне на енергийни одити на седем броя училища: ПГСА П.; ПГМТ “Цв. Л.” П., П. “И. Р. “Я.; П. “З.”, Б. и физ. Салон ПГ К., Д.. В договора е записано, че срокът за изпълнение е 24 календарни дни, съгласно оферта на изпълнителя. Такава оферта към договора не е приложена. Не е приложен и доклад до възложителя, съгласно чл.4 от договора, не е представено и подробно описание на дейностите и задълженията на изпълнителя, което съгласно чл.1, ал.2 от договора би следвало да се съдържа в Приложение № 1 – Техническа спецификация. По този начин неясно остава какъв точно е предметът на предоставяната услуга, какви са били конкретните дейности и как е формирана договореното възнаграждение. Тези факти не се установяват и от приложения приемо-предавателен протокол, в който се посочва, че: “изпълнителят предава, а възложителят приема събирането и систематизирането на входни данни за изготвяне на енергийни одити на седем броя училища.

От така представените писмени доказателства не може да се установи нито начинът на формиране на възнаграждението, нито в какво се състои фактурираната услуга и кога точно е извършена. От СТЕ и твърденията на жалбоподателя следва, че тя представлява боене на прозорци, електрически консуматори и пр., но липсват преки

доказателства за това.

От събраните в хода на съдебното дирене гласни и писмени доказателства се установява, че подписалият договора и приемо-предавателния протокол от името на [фирма] управител П. В. не е чувала за [фирма], твърди, че [фирма] е създадено от един господин, за когото работила с цел източване на ДДС и е подписвала, без да има възможност да разбере за какво става въпрос. Заявява, че лично не е сключвала договор с никого и че е упълномощавала лица да представляват дружеството от нейно име, но в случая не са представени доказателства, договорът и приемо-предавателния протокол с [фирма] да са сключени от представител.

В договора от 20.06.2016г. са изброени седем училища, сред които и ПГМТ "Цв. Л.", П.. От изисканите по реда на чл.192 ГПК писмени доказателства от третото неучастващо лице – посочената гимназия, с писмо от 20.08.2020 г. с вх. № 26086 директорът на ПГ по механотехника „Професор Ц. Л.“ – П. заявява, че в документите на гимназията не се намира договор с [фирма]. Сключени са два договора за обследване на енергийна ефективност и сертифициране на сгради с [фирма] - от 12.12.2011г. и от 09.12.2014г. Въпреки това с приемо-предавателния протокол, също е посочено че са извършвани дейности за седем броя училища, макар и да не са изброени конкретно. Относно заплащането на процесните фактури е установено, че е осчетоводено разплащане в брой по 5 бр. данъчни фактури, издадени от „А. АГРО Т. Е., а именно: ДФ № [ЕГН]/ 29.12.2014г., издадена от [фирма]/доставчик/ на [фирма]/получател/ за „Техническа и ресурсна помощ обект П. Д. земя - К. за 1 280,40 лв./в т.ч. ДО 1 067,00 лв. и ДДС 213,40 лв., ведно с касов бон от 09.06.2015г. за 1 280,40 лв./ л.273 от делото;/ ДФ № [ЕГН]/ 29.12.2014г., издадена от „А. АГРО Т. Е./доставчик/ на [фирма]/получател/ за „Техническа и ресурсна помощ обект ПГ Хр. С. - К. за 3611,39 лв./в т.ч. ДО 3 009,49 лв. и ДДС 601,90 лв., ведно с касов бон от 10.06.2015г. за 3611,39лв./ л.274 от делото;/ ДФ № [ЕГН]/ 30.12.2014г., издадена от „А. АГРО Т. Е./доставчик/ на [фирма]/получател/ за „Техническа и ресурсна помощ обект ПГ Ст. К. – Е. за 2 355,94 лв. /в т.ч. ДО 1 963,28 лв. и ДДС 896,28 лв. ведно с касов бон от 15.06.2015г. за 2 355,94 лв./в т.ч. ДО 1963,28 лв. и ДДС 392,66 лв/ л.279 от делото;/ ДФ № [ЕГН]/ 30.12.2014г., издадена от [фирма]/доставчик/ на [фирма]/получател/ за „Техническа и ресурсна помощ обект ПГЕТ Г. С. Р. – Ст. 3. за 14 676,06 лв. /в т.ч. ДО 12 230,05 лв. и ДДС 896,28 лв. ведно с касов бон от 15.06.2015г. за 14 676,06 лв./в т.ч. ДО 2446,01 лв. и ДДС 392,66 лв /л.279 и л.280 от делото;/ ДФ № [ЕГН]/ 30.12.2014г., издадена от [фирма]/доставчик/ на [фирма]/получател/ за „Техническа и ресурсна помощ обект ПГМТТ Н. Й. В. – Ст. 3. за 14 235,78 лв. /в т.ч. ДО 11 863,15 лв. и ДДС 896,28 лв.,

ведно с касов бон от 15.06.2015г. за 14 235,78 лв./в т.ч. ДО 2372,63 лв. и ДДС 392,66 лв/ л.280 и л.281 от делото/. Съставените 5 бр. РКО са осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида [фирма] и по кредита на счетоводна сметка 501 „Каса в левове“ с пълната стойност на получените доставки.

Осчетоводено е разплащане по банка по ДФ № [ЕГН]/ 12.07.2016г., издадена от [фирма] /доставчик/ на „Р. КОНСУЛТ О. /получател/ за „Събиране и систематизиране на входни данни за изготвяне на енергийни одити на седем броя училища и сгради“ за 20 400,00 лв./в т.ч. ДО 17 000,55 лв. и ДДС 3 400,00лв/ л.281 от делото/. Банково извлечение на банкова сметка BIC C. BPBVBGSF IBAN BG86 BPBI 7940 1067 9439 01 на [фирма] при [фирма] с отразен превод от 09.08.2016г. на 20 400,00 лв. в полза на [фирма] по ДФ № [ЕГН]/12.07.2016г. /л.285 от делото/. Преводът от 09.08.2016г. на 20 400,00 лв. е осчетоводен по дебита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“ и по кредита на счетоводна сметка 503 „Разплащателна сметка в левове“ с пълната стойност на получените доставки.

Плащането не е пряко доказателство за извършена доставка. Но липсата на разплащане по част от процесните фактури косвено свидетелства за липса на реално изпълнение на договорите и за извършване на фактурираните услуги.

Относно използването на фактурираните услуги в независимата икономическа дейност на жалбоподателя, от събраните доказателства – писмени доказателства, ССЕ и СТЕ, се установява, че [фирма] е страна, самостоятелно или като част от Д. ТЕХНО Е. КОНСУЛТ по сключени договори за „Изпълнение на детайлно обследване за енергийна ефективност и издаване на енергиен сертификат“ на П. „И. Р.“ – Я., ПГСА ГР. П., П. „А.. Н. Д. З., ПГ „А.. С. К.“ ГР. Д., ПГТМ Хр. Б. – М., ПГТМ Хр. Б. – Б., ПГСД Н. Р. – Ф.. Салон – Ст. З., П. А. К. – В., ПГ Хр. С. – К., П. Д. земя – К., ПГЕТ Г. С. Р. – Ст. З., ПГМТТ Н. Й. В. – Ст. З., ПГ Ст. К. – Е., П. – Нова З., ПГСД Н. Р. – Уч. корпус – Ст. З., П. М. М. – с. Г. Д. обл. М.. Представени са по делото както сключените договори, по които дружеството жалбоподател е изпълнител, така и изготвените в изпълнение на договорите доклади за енергийно обследване, приемо-предавателни протоколи, работни карти, извадки от снимков материал, фактури за разплащане по договорите.

От тези доказателства се установява, че услугите, фактурирани от [фирма] са реално извършени. От заключенията по приетата ССЕ се установява, че по счетоводни данни получените доставки са използвани за осъществяването на следващи доставки от страна на “Р. КОНСУЛТ О., свързани с осъществяването от него независима икономическа дейност, а именно: Последващи доставки към Д. „ТЕХНО Е. КОНСУЛТ“ – Ст. З., като са използвани доставки от [фирма] относно обекти ПГСД



Н. Р. – Уч. корпус – Ст. 3., ПГСД Н. Р. - Ф.. салон - Стара 3., П. - Нова 3., П. Х. С. – К., ПГТЕ Хр. Б. – М., ПГТМ Хр. Б. – Б., ПГ Ст. К. – Е., П. А. К. – В., П. М. М. - с. Г. Д. и П. Д. земя - К. И последващи доставки към ПГЕТ Г. С. Р. – Ст. 3. и ПГМТТ Н. Й. В. – Ст. 3., като са използвани доставки от [фирма]. От изисканите по реда на чл.192 ГПК доказателства от трети лица и по специално от писмо от 17.08.2020 г. с вх. № 25697 от ПГ по електротехника и технологии „Г.С.Р.“ – Стара 3., се установява, че след проведена процедура по ЗОП, на 27.11.2014 г. е сключен договор с [фирма] и е изпратена наличната документация, с която гимназията разполага. Т.е. гимназията не е получила доклад или сертификат, не е подписвала приемо-предавателен протокол за приемане на работата. Извършеното обследване, свързано с това училище е предмет на фактура № 27/30.12.2014г., издадена от [фирма].

Доставките от [фирма] са използвани за последващи доставки към П. „И. Р. – Я., ПГСА ГР. П., П. „А.. Н. Д. 3.“ ГР. Б. И ПГ „А.. С. К.“ ГР. Д.. Следва да се има предвид обаче, че това са изводи направени по счетоводни данни.

От заключението на приетата СТЕ се установява, че [фирма] е изпълнило задълженията си към Д. ТЕХНО Е. КОНСУЛТ, като при извършването на тези обследвания е възможно да е използвана ресурсна помощ от месни доставчици, което е честа и приета практика, чрез попълване на типови/бланкетни таблици, което може да бъде извършено и от лица без експертни знания, като в следствие тези данни се обработват от експерти на фирмата. Експертът е заключил, че големият обем на възложената работа предполага при изготвянето на тези обследвания да е използвана ресурсна помощ от външни за фирмата доставчици, за което има представени по делото попълнени таблици.

И от двете заключение следва, че жалбоподателят през процесните периоди е разполагало с две лица, поради което твърди, че не е могъл сам да извърши услугите по обследвани на училищните сгради.

От представените по реда на чл.192 писмени доказателства обаче се установява, че липсват данни за конкретни лица, които да са извършили обследването на място и по-конкретно липсват доказателства това да са били служители на посочените доставчици.

От представените с писмо от 21.08.2020 г. с вх. № 26246 от ПГ по икономика и туризъм „А. К.“ – В. писмени доказателства се установява, че по електронна поща е бил изпратен документ, от който е видно, че се изисква попълване на приложение за събиране на данни. Представеният документ отговаря на описаното в СТЕ като бланкетна типова таблица, в която се съдържа информация за начина на отопление на сградата, брой обитатели, режим на работа, режим на

отопление. Видно от електронния адрес на подателя, писмото е изпратено от "ТЕХНО Е.", а от наименованието на файла следва, че по-конкретно е от "Р.". Следователно за част от дейностите, които се твърди, че са извършвани от доставчика [фирма] и по-конкретно тези по фактура № 9/29.12.2014г., се установява, че жалбоподателят директно от е изискал по електронен път информацията.

От ревизионния доклад на доставчика [фирма], издаден във връзка с извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 30.10.2014 г. до 31.12.2014 г., е отразено, че в хода на това ревизионно производство са извършени насрещни проверки на всички лица, за които са подадени уведомления по чл. 62 от КТ. От Д. С. Р. е получено обяснение, че не е подписвал трудов договор с [фирма], не е получавал възнаграждения и не е предоставял под никаква форма услуги. От Л. Й. К. е обяснено, че не е извършвал никаква работа за [фирма], няма сключен трудов договор с дружеството и не е получавал възнаграждение. От останалите лица, за които са подадени уведомления за назначаването им от [фирма] са дадени еднотипни обяснения, според които същите са събирали или обработвали изходни данни, материали и документи във връзка със съставяне на технически паспорти на сгради и други. Никое от лицата не е представило трудов договор. Жалбоподателят твърди, че тези лица, които са дали обяснения, че са полагали труд, именно като са събирали данни за обследване за енергийна ефективност, са достатъчни за извършване на фактурираните услуги.

От събраните доказателства обаче не се установява кои лица са посетили обектите. В работните карти не са посочени лицата, които са ги попълвали. От нито едно училище не са посочени лицата, посочени в РД на доставчика. С писмо от 26.08.2020 г. с вх. № 26724 от ПГ по селско стопанство - Нова З. са представени документи във връзка със сключения на 27.11.2014г. договор с Д. "ТЕХНО Е. КОНСУЛТ". Приложен е и списък на физическите лица към [фирма], които отговарят за извършването на услугата, който включва шест лица, всички с висше техническо образование. Същият списък на физическите лица към [фирма], които отговарят за извършването на услугата е приложен и с писмо от 08.09.2020 г. с вх. № 27748 от ПГ по строителство и дървообработване – Стара З.. Нито едно от лицата, посочени в този списък не е от лицата, намиращи се в трудово правоотношение с доставчика [фирма], въпреки, че извършеното събиране на данни за посочените две гимназии е предмет на процесните фактура № 21/30.12.2014г. и фактура № 10/21.12.2014г.

Наличието на списък с шест физически лица към [фирма], които отговарят за извършване на услугата опровергава твърденията на жалбоподателя, че в процесния период дружеството е разполагало

само с две назначени лица, поради което не може да е извършило само целия обем от работата по обследване на енергийната ефективност на сградите. Въпреки, че няма данни посочените в списъка лица да са в трудовоправни отношения с жалбоподателя, се подкрепя изводът на директора на дирекция "ОДОП" - С., че е възможно действително услуги да са извършени, но от други лица, в т.ч. физически лица, които не са регистрирани по ЗДДС, поради което за жалбоподателя не би възникнало основание за ползване на данъчен кредит, а от там и за намаляване на резултатите за процесните данъчни периоди.

Всички представени от третите неучастващи лица (гимназиите, чиито сгради са обследвани) писмени документи, в това число и приемо-предавателните протоколи за приемане и предаване на документация свързана с обследваните обекти са, подписани от управителя на [фирма] С. К. Няма информация лица - служители на [фирма] да са извършвали дейност, свързана с процесните услуги.

Относно доставчикът [фирма] в хода на ревизията, при извършената насрещна проверка е установено, че не са подавани данни за назначавани лица на трудови договори, нито има данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Няма данни управителят на дружеството да е бил ангажиран пряко с извършване на услугите. Напротив от показанията му пред съда се установява, че той не е чувал за [фирма] и целта на създаденото дружество е източване на ДДС, а не извършване на реална търговска дейност. Това кореспондира и с установения в хода на ревизията факт, че за 2016 г. посоченото дружество не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО, поради което не може да се установи дали същото изобщо е извършвало реална дейност и от какво естество е тя. Пред Търговския регистър [фирма] не е декларирано конкретен вид дейност.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС (СЕС) от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена

причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. От значение е, че доставките са извършвани в различни градове на страната, че са представени списъци с други лица за контакт, извън декларираните двама души, с които жалбоподателя твърди, че е разполагал в процесния период. Налице са и сериозни индиции за наличие на данъчна измама, за която жалбоподателят е имал възможност да узнае, с оглед публикувания спесимен от подписа на управителя на [фирма] в Търговския регистър.

Събраните в хода на съдебното дирене доказателства от НАП, във връзка с дейността на доставчиците, подкрепят изводите на ответника, че двете дружества осъществяват дейност единствено в процесния период. Тогава са назначени 10 лица на трудов договор и са подавали СД по ЗДДС. През останалото време дружествата са подавали СД по ЗДДС с нулеви стойности. Не са представени трудови договори, доказателства за получено възнаграждение, заповеди за командировка, пътни листове.

По-важното в случая обаче е, че съдът не кредитира преките доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право. При това положение, макар да не се оспорва фактът, че услугите, за които са издадени фактурите са обективно извършени и съществуват, не може да се установи, че именно посоченият доставчик ги е извършили. Основания за този извод дават и показанията на разпитания свидетел и събраните писмени доказателства от третите лица, преценени в светлината на заключението на приетата ССЕ.

При съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не може да се направи категоричен извод за реално извършване на процесните доставки на услуги – техническа и ресурсна помощ на 12 броя обекти и събиране и систематизиране на входни данни, изготвяне на енергийни одити на седем броя училища и сгради от посочените доставчици [фирма] и [фирма].

С оглед на установените фактически данни, съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на СЕС е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на

облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., Ф., Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на услуги в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕО по дело C-152/02 и решение на СЕС по дело C-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателът трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърлила върху данъчния субект

собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално, то както доставчиците, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват. Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. Всъщност в последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства ... извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

Ето защо, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на услуги се явява фактически и правно обоснован, поради което обжалването на [фирма] в тази част следва да бъде отхвърлено.

#### **По Закона за Корпоративното подоходно облагане.**

Съгласно чл.16, ал.1 ЗКПО когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно

облагане. В ал.2, т.4 от ЗКПО е предвидено, че за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

С оглед извода за нереалност на фактурираните доставки на услуги, в случая налице е хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

В хода на ревизията е установено, че разходите по процесните фактури са участвали при формирането на финансовия резултат на дружеството жалбоподател, което се подкрепя и от заключението по проетата ССЕ.

Съгласно чл.23, ал.1 ЗКПО данъчни постоянни разлики са счетоводни приходи или разходи, които не са признати за данъчни цели. Съгласно ал.2, т.1 ЗКПО за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в този закон е посочено, че разход (загуба) не е признат за данъчни цели, с този разход (загуба) се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години.

Съдът споделя изводите на приходната администрация за документална необоснованост на разходите по процесните фактури издадени от [фирма] и [фирма]. В чл.10, ал.1 от ЗКПО е предвидено, че 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. Поради изложеното налице е хипотезата на чл.26, ал.1, т.2 от ЗКПО според която не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Правилен е изводът на ответника, че при липса на реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи изисква доказателства за реалност на доставката, а след това за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване.

По изложените съображения, правилно с обжалвания РА, на основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, както и на основание чл. 16, ал. 1 от същия закон, финансовият резултат на дружеството за 2015 г. е увеличен със стойността на процесните сделки, за които са издадени фактурите от [фирма], в размер на 76 760,00 лв., отчетени от жалбоподателя като разходи, в резултат на което е определен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 115 360,72 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 11 536,07 лв. Установена е разлика за донасяне в размер на 7 676,08 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 2 356,53 лв.

Правилно счетоводният финансов резултат на дружеството за 2016 г. е увеличен със сумата в размер на 17 000,00 лв., отчетени като разход по

фактура №32/12.07.2016 г., издадена от [фирма], в резултат на което е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 193 967,33 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 19 396,73 лв., в т.ч. за довносяне 1 700,00 лв. и съответно за забавата са начислени лихви в размер на 349,47 лв.

По изложените съображение, настоящата инстанция намира, че РА е законосъобразен и в частта на извършеното увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2015 г. и 2016 г. и произтичащите от това задължения за корпоративен данък за довносяне общо в размер на 9 376,08 лв. и лихви в размер на 2 706,00 лв. и обжалването следва да бъде отхвърлено изцяло.

От страните се претендират разноски. Предвид посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1680,21 лева, съобразно материалния интерес.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, LXV състав,

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.7, ап.17, представлявано от управителя С. В. К., против ревизионен акт № Р-22220618006474-091-01/10.04.2019г., издаден от С. Т. К. – началник на сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1165/05.07.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди м.12.2014г. и м.07.2016г. в размер на 18 742,17 лв. и съответно са определени лихви в размер на 7515,96 лв. по фактури, издадени му от доставчици [фирма] и [фирма] и е начислен допълнителен корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2015г. и от 01.01.2016г. до 31.12.2016г. общо в размер на 9 376,08 лв. и съответно са определени лихви в размер на 2706,00 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1680,21 (хиляда шестстотин и осемдесет лева и двадесет и една ст.) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.



СЪДИЯ: