

# РЕШЕНИЕ

№ 7349

гр. София, 07.12.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 10.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **7528** 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).

Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], №23 и електронен адрес: [електронна поща], чрез Ю. М. Ф., в качеството на представляващ, оспорва Ревизионен акт (РА) №Р-22220618002977-091-001/30.01.2019 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Х. Н. А. – ръководител на ревизията., потвърден и изменен с Решение № 672/19.04.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ при ЦУ на НАП – [населено място].

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Счита за необосновани изводите на Директора на ОДОП за наличие на данъчна измама. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание жалбоподателят ЛСФК С. О., редовно призован, не се представлява.

Ответникът – Директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призован, чрез юрк. С. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител в производството.

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220618002977-020-001/23.05.2018 г., връчена на 19.06.2018 г. по електронен път, издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за ДДС за периодите от 01.11.2013 г. до 28.02.2018 г. С последващи Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220618002977-020-002/17.09.2018 г. и №Р-22220618002977-020-003/17.10.2018 г. е определен срок за завършване на ревизията до 19.11.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220618002977-092-001/14.12.2018 г. Лицето не е подало писмено възражение срещу доклада.

Ревизията приключва с РА Р-22220618002977-091-001/30.01.2019 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 30.01.2019 г. С РА са установени задължения за внасяне на ДДС и лихви общо в размер на 127 650,80 лв., в т.ч. 107 408,74 лв. ДДС и лихви 20 242,06 лв. и надвнесен данък в размер на 43,66 лв. С надвнесения данък са прихванати задължения по изпълнително дело №22150023045/2015 г. Задълженията за довносяне произтичат от извършени корекции на декларираните резултати за посочените по-горе периоди, вследствие непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 101 268,41 лв. по издадени фактури от цитираните доставчици. Фактурите са с предмет услуги - извършване на СМР, рекламни услуги, изработване на проект, осигуряване на персонал, почистване и снегочистиране. Отказаното право на приспадане на данъчен кредит е обосновано с извод за липса на реално осъществени доставки, формиран въз основа на анализ на събраните доказателства от насрещни проверки на доставчиците и представени от ревизираното дружество документи и писмени обяснения.

През ревизираните периоди [фирма] е извършвало охранителна дейност, която включва охрана на спортни мероприятия, лична охрана, видеонаблюдение. Дружеството е декларирало, че предвижда да извършва дейност, свързана с договор за наем от 12.11.2015 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК], на водно-стопанско съоръжение язовир „Валтата“, с цел развиване на риболовен туризъм. В хода на ревизията не са събрани доказателства за отчетени приходи от експлоатацията на наетия обект.

На ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), за представяне на всички счетоводни и търговски документи, както и писмени обяснения относно конкретни доставчици. В отговор [фирма] е представило многобройни документи, подробно описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на горните доставчици, както и на [фирма]. За резултатите са съставени съответни протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), надлежно описани в РД.

С Протокол №1002954/ 16.11.2018 г. са присъединени РА №Р-22220216007844-091-001/ 15.06.2017 г. от приключила ревизия на [фирма] и РА №Р-2210-1403229-091-001/ 20.12.2014 г. от ревизия на [фирма].

При извършена насрещна проверка на [фирма], е представен договор за наем

№Д-53-790-205/ 12.11.2015 г., съгласно който лицето отдава под наем на [фирма] водно-стопанско съоръжение – язовир „Валтата“, ведно с прилежаща земя с площ 157,986 дка в землището на [населено място], [община] за срок от 10 години, срещу годишна наемна цена от 6 050,00 лв. без ДДС. С допълнително споразумение №Д-53-790-205-24/ 19.03.2018 г. годишната наемна цена е определена в размер на 6 177,05,00 лв. без ДДС. Представени са фактури за наем, оборотни ведомости, документи за плащане. В писмени обяснения е посочено, че от 12.11.2015 г. наемателят стопанисва, охранява и почиства от храстовидна и дървесна растителност около язовирната стена и около езерото. Възстановена е оградата на имота. Няма информация за зарибяване на язовира. Боравенето със специфичните съоръжения - изпускател и преливник на язовира, се извършва и контролира от служители на [фирма]. Наемателят е извършил ремонт на кантон „Валтата“, находящ се в района на язовира, осветлението на язовирната стена и склада за материали. В имота е направен открит стоманобетонен резервоар с размери 12,0/7,5/1,3 м., стоманобетонна площадка с размери 10/4,50 м. и дървен навес. Наемодателят няма данни за лицата, които са извършили строителните работи. Извършените СМР не са съгласувани с [фирма], клон С. – Места, както и не са представени разрешителни от наемателя. Разходите за експлоатация на обекта са за сметка на наемателя на язовир „Валтата“. Изразходваната ел. енергия се заплаща от [фирма] по фактури на Ч. АД.

При извършените насрещни проверки на доставчиците е констатирано, че изготвените ИПДПОЗЛ до [фирма], [фирма] и [фирма] са връчени на деклариран електронен адрес, а на останалите доставчици исканията са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Някои от доставчиците са представили по пощата частично доказателства – копия на спорните фактури, на договори, на протоколи, на счетоводни регистри, след като ревизираното дружество е уведомено за неоткриването им на деклариран адрес за кореспонденция и е поискано съдействие за осъществяване на контакт с тях. Документи и писмени обяснения не са представени въобще от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Ревизираното лице е представило издадените от процесните доставчици фактури с приложени към част от тях касови бонове, договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за осчетоводяване, подробни писмени обяснения.

Фактурите на [фирма] са с предмет пренасяне на офис-оборудване, почистване на дворно място, почистване и извозване на отпадъци, рекламни услуги – изработка и проект на дизайн предпечат на винил, печат и монтаж на билборд, интернет реклама, СМР на обект до язовир „Валтата“, [населено място], [община] – изкопаване на басейн за съхранение на жива риба, кофраж и декофриране, изливане на бетон, изграждане на септична яма. [фирма] е представило: договор от 30.05.2016 г. за извършване на СМР на негов офис в [населено място], протокол за извършените работи – боядисване, полагане на плочки и санитарно оборудване; договор от 06.06.2016 г. за пренасяне на офис-оборудване, почистване и извозване на отпадъци при смяна на офис и приемо - предавателни протоколи за извършените дейности; договор за рекламни услуги от 01.07.2016 г. за изработка и проект на дизайн и предпечат на винил, печат и монтаж на билборд; договор за рекламни услуги от 01.07.2016 г. за интернет реклама на дейността; договор от 07.09.2016 г. за извършване на СМР на обекта на язовир „Валтата“. За изпълнените и приети услуги са представени приемо - предавателни протоколи. Към фактурите са приложени касови бонове за плащания в брой, издадени от регистрирано фискално устройство.

В писмени обяснения ревизираното дружество е посочило, че услугите по преместване на офис-оборудване и почистване са свързани с преместване на офис на дружеството. По отношение договорените рекламни услуги е уточнено, че изработеният рекламен винил е бил поставен на [улица] в близост до наетия нов офис от дружеството. Договорените СМР за обекта в [населено място], до язовир „Валтата“, са свързани с изкопаване на басейн за жива риба, изграждане на септична яма, изливане на бетон, изработка на кофраж и декофриране. Фактурите са осчетоводени по сметка 229 Инвестиции в други дългосрочни финансови активи и сметка 602 Разходи за външни услуги.

След издаване на ПИИП, [фирма] е представило копия на издадените фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, количествено-стойностни сметки, дневник на сметка 411-Клиенти с контрагент [фирма], сметка 4532-Начислен ДДС, сметка 703-Приходи от продажба на услуги, ведомости за заплати и копие на трудов договор за работник в строителството.

При извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че, за периода на извършване на услугите, [фирма] има назначени по трудов договор 9 лица, в т.ч. 5 работници в строителството, един юрисконсулт, шофьор на товарен автомобил, склададжия и изпълнител. Дружеството не е подало годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2016 г. и не е отчетло приходи от извършвана дейност. Фактурите са отразени от доставчика в дневник за продажбите за съответните данъчни периоди.

Констатирано е, че наетите строителни работници са на 4-часов работен ден и същевременно са наети в други дружества на 8-часов работен ден. Нито доставчикът, нито от ревизираното дружество са посочили конкретните лица, които са извършили фактурираните СМР. Не са представени заповеди за командироване до обекта на язовир „Валтата“ в [населено място], графици за работно време, за чия сметка са вложените материали. По отношение фактурираните рекламни услуги не са представени доказателства за професионална компетентност на лицата, както и за вида и начина по които е изработен рекламният продукт. Част от фискалните бонове са издадени без отчетен оборот, като фискалното устройство е въведено в експлоатация на 07.10.2016 г. - след издаване на част от фактурите. При насрещната проверка не е осигурен достъп до оригиналната счетоводна и търговска документация, а представените по пощата документи касаят единствено осчетоводяване на фактурите, поради което не може да се направи извод за редовно водена счетоводна отчетност. Не са представени доказателства за представителната власт на лицето, изготвило и изпратило документите до ревизиращите.

Установено е, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 23.06.2016 г. до 30.09.2016 г., в които са издадени част от фактурите към [фирма]. На дружеството е издаден РА №Р-22220216007844-091-001/15.06.2017 г., присъединен към настоящата ревизия с Протокол №1002954/16.11.2018 г. С цитирания акт е направен извод, че не са налице доказателства за реално извършени доставки от [фирма] и по издадените фактури е определена нулева данъчна основа, а начисленият ДДС е определен за дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Въз основа на тези констатации, органите по приходите са направили заключение, че фактурите на [фирма] не отразяват реално осъществени доставки и същите са издадени формално с цел ползване на данъчен кредит. Прието е, че, чрез участието си в привидна сделка, ревизираното лице не може да не знае, че участва в данъчна

измама. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 5 667,00 лв., за периодите от м. 07.2016 г. до м. 10.2016 г.

Спорните фактури, издадени от [фирма] са за осигуряване на персонал, който да съдейства на [фирма] при осигуряване на реда при провеждане на футболни мачове. Ревизираното дружество е представило договор от 25.10.2016 г. за осигуряване на стюарди, при поискване, за работа по време на футболни мачове, като възнаграждението за всеки одобрен от възложителя човек е в размер на 32,00 лв. без ДДС. Към фактурите са приложени касови бонове и приемо-предавателни протоколи, съгласно които осигурените стюарди са от 17 до 211 лица.

След издаване на ПИНП доставчикът е представил копия на: издадените фактури; договор от 25.10.2016 г.; счетоводни регистри за отразяване на фактурите; дневни финансови отчети.

При извършена справка в информационния масив на НАП е констатирано, че [фирма] е имало назначени 11 лица по трудов договор, на длъжности в строителството, шофьор и изпълнител, като част от същите са на 4-часов работен ден. За работниците са подавани декларации за осигуряване, но не са плащани осигурителни вноски. Не са установени данни за осигуряване на управителя и за упражнявана трудова дейност от едноличния собственик на дружеството. Не са представени данни от кои конкретни лица са извършени услугите. Част от фактурите и по-конкретно тези, издадени през м. 02.2017 г., не са отразени в дневника за продажбите и справка-декларация за ДДС. Дружеството не е подало ГДД по ЗКПО за 2017 г. За част от издадените касови бонове е установено, че от фискалното устройство не са отчетени обороти.

Направен е извод, че фактурите на [фирма] не отразяват реално осъществени доставки и на основание чл. 68 ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, по същите е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, общо в размер на 9 320,00 лв., за периодите м. 11.2016 г., м. 12.2016 г. и м. 02.2017 г.

Спорните фактури, издадени от [фирма] също са с предмет осигуряване на персонал при провеждане на мероприятие при футболни мачове. Ревизираното дружество е представило договор от 05.07.2017 г., аналогичен на договора с [фирма]. Към фактурите са представени приемо-предавателни протоколи за осигурени стюарди - от 111 до 255 лица при провеждане на футболни мачове.

След приключване на насрещната проверка от името на [фирма] са представени, чрез пощенски оператор, същите договор, приемо-предавателни протоколи и доказателства за осчетоводяване, копия на дневни финансови отчети.

При извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че лицето има назначени 11 лица по трудов договор на длъжности изпълнител и ръководител проект. Декларираните осигурителни задължения не са плащани. За 2017 г. няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Не са налице доказателства за сключени договори с наетите стюарди и не са установени данни за подадена справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

При така установената фактическа обстановка е прието, че услугите не са извършени от [фирма] и издадените фактури не отразяват реално осъществени доставки. На основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит, общо в размер на 10 100,00 лв. м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., м. 12.2017 г.

Идентични доказателства са представени от ревизираното дружество във връзка със спорните фактури за услуги, издадени от [фирма]. С договор от 06.02.2017 г. доставчикът приема да осигурява, при поискване от възложителя, мъже и жени за работа по време на футболни мачове, при възнаграждение, за всеки одобрен кандидат, в размер на 32,00 лв. Към фактурите са приложени касови бонове за плащане в брой.

От доставчика не са представени изисканите документи и писмени обяснения. Не са представени доказателства за лицата, наети по договора за участие като стюарди при провеждане на футболни мачове.

При извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурите [фирма] е имало назначени 11 лица по трудов договор, на длъжности работник в строителството, юриконсулт, шофьор, организатор продажби. За 2017 г. не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Органите по приходите са направили извод, че представените документи не удостоверяват реалността на доставките и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по издадените фактури от [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, общо в размер на 22 900,00 лв., за периодите от м. 03.2017 г. до м. 06.2017 г.

Спорните фактури на [фирма] са за услуги и във връзка със същите, от ревизираното дружество са представени договор от 05.05.2016 г. за интернет реклама на риболовен туризъм и рибовъдство, договор за маркетингова услуга от 03.05.2016 г. за електронно маркетингово проучване на пазара на охранителни услуги за С., С.-област и Б., договор от 01.03.2016 г. за проучване чрез анкета на необходимостта от охранителни услуги за населението. Представена е програма за провеждане на обучение на служителите на [фирма] по **Закона за безопасни условия на труд** (ЗБУТ) и първа долекарска помощ при увреждане на здравето при работа, както и протоколи за извършено обучение. Съгласно дадени писмени обяснения, обучението е извършено от д-р И. И.. Във връзка с поисканото съдействие за осъществяване на контакт с доставчика е посочено, че управителят е починал и поради това от проверяваното дружество не е отговорено. Към фактурите са приложени приемо-предавателни протоколи и нечетливи касови бонове за плащания в брой.

ИПДПОЗЛ е връчено на [фирма] по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени.

При извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че фактурите са отразени в дневниците за продажби за м. 03. и м. 07.2016 г. В дружеството е имало назначени 3 лица (управител, изпълнител и технически сътрудник) с начало на трудовите договори 20.04.2016 г., т.е. през м. 03.2016 г. не е имало назначен персонал. Не са представени доказателства за притежавана професионална компетентност за извършване на услугите. Декларираните осигурителни задължения не са плащани. Не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016 г. Регистрираното фискално устройство е в обект „Търговия на дребно с антики“ в [населено място]. Не са посочени и установени данни за подизпълнители. Не са представени доказателства за вида и начина, по който е изработен рекламният продукт и носителя, на който е предаден. Не е осигурен достъп до оригиналните счетоводни документи.

Въз основа на всичко това органите по приходите са приели, че фактурите не

отразяват реални доставки и ревизираното дружество не може да не знае, че участва в привидни доставки. На основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит общо в размер на 4 290,00 лв.

Фактура №100000203/ 20.11.2013 г., издадена от [фирма] е декларирана в регистрите по ЗДДС и е с предмет услуга. Ревизираното дружество не е представило фактурата и съпътстващи доставката документи, а единствено е ангажирало докученти за осчетоводяването ѝ по сметка 602 Разходи за външни услуги.

При извършена насрещна проверка на доставчика е констатирано, че ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, а исканите документи не са представени. По тази причина не е установен конкретният предмет на доставка.

При извършена справка в информационния масив на НАП е установено, че доставчикът е имал назначени три лица по трудов договор, на длъжности счетоводител, офис мениджър и изпълнител, за които са декларирани осигурителни задължения, но не са платени осигурителни вноски. В подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО дружеството е декларирало икономическа дейност търговия на едро с дървен материал, материали за строителството и санитарно обзавеждане.

По реда на ДОПК, към настоящата ревизия е присъединен РА №Р-2210-1403229-091-001/ 20.12.2014 г., издаден на [фирма] за периодите от 12.02.2013 г. до 28.02.2014 г. С акта е установено, че дружеството не е представило доказателства за реално осъществявана дейност и е прието, че по издадените от него фактури не са налице реални доставки.

Вследствие това органите по приходите са направили заключение, че фактурата не отразява реална доставка на услуга и е отказано право на приспадане на данъчен кредит по нея, в размер на 1 663,01 лв.

**При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:**

РА е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. №53-03-501/13.02.2019 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С Решение № 672/19.04.2019 г. Директорът на Дирекция „ОДОП” е изменил обжалвания пред него РА за данъчни периоди м.07.2016,м.09.2016,м.12.2016,като отменил РА за данъчни периоди м. 04.2016 г., м. 08.2016 г., м. 10.2016 г., м. 01.2017 г., м. 08.2017 г., м. 10.2017 г., м. 11.2017 г., м. 01.2018 г., м. 02.2018 г,а в останалата част потвърдил РА.

Датата на връчване на решението е 27.05.2019 г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 28.05.2019 г., поради което се явява процесуално допустима. Разгледана по същество е неоснователна.

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

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 113 от кодекса /писмени доказателства на стр. 15-24/. Изготвен е в

предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд /ВАС/ – Решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и Решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

Доводът на приходната администрация да откаже правото на данъчен кредит е свързан с липсата на доказателства за реалност на доставките на услуги. Като всяко субективно право и това на данъчен кредит съгласно принципа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК във вр. чл.154 от ГПК подлежи на доказване от страната, която извлича благоприятни правни последици от доказването му. Според настоящия състав на съда в случая жалбоподателят не успя да се справи с тази си доказателствена задача по отношение на доставките от страна на всички доставчици.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или



услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти /Решение № 12089/11.11.2008 г. по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, Решение № 15435/23.11.2011 год. по адм. Дело №2420/2011 Г. на ВАС, Решение по дело С-414/10г на СЕС от 29.03.2012 год. и Решение от 03.05.2012 год. по дело С-520 /10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване [фирма] не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчиците на жалбоподателя успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /Решение от 06.12.2012 год. по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз/ е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006 год. относно общата система на ДДС, свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от постоянната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и D., С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от

правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело *Centralan Property*, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело *Tyth*, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело *Mahagaben и D.*, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело *Mahagaben и D.* фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. По отношение издадената от [фирма] фактура, жалбоподателят е представил единствено доказателства за осчетоводяване на същата по сметка 602 Разходи за външни услуги. Доставчикът е включил фактурата в дневника за продажби за м. 11.2013 г., но не е представил съпровождащи документи. Нито по време на извършената му проверка, нито при извършена ревизия, [фирма] е представило документи и обяснения за предмета на дейност. При така установената фактическа обстановка не може да се приеме, че по процесната фактура е налице реално осъществена доставка. С РА обосновано и законосъобразно е отказано

правото на приспадане на данъчен кредит по същата в размер на 1 663,01 лв и същият следва да се потвърди в тази му част.

Настоящата инстанция споделя извода за липса на реално осъществени доставки и от [фирма]. Жалбоподателят е представило договори и програма за обучение на служители. Не са ангажирани обаче доказателства какви материали са предоставени от възложителя за излъчване на интернет реклама, какво е съдържанието на рекламата, от кое лице е предложено и одобрено, каква е визуализацията и честота на излъчване, място на излъчване и други конкретни параметри. Договорът за маркетингово проучване също не съдържа конкретни клаузи в какъв вид и на какъв носител следва да се предостави резултатът от извършеното. Такава информация не се съдържа и в приемо-предавателен протокол от 29.07.2016 г., с който страните удостоверяват най-общо, че възложителят приема извършено електронно маркетингово проучване на охранителния пазар за С.-град, С.-област и област Б.. Договорът за проучване чрез анкета на необходимостта от охранителни услуги и протоколът към него не съдържат данни за конкретни параметри на заданието и носителя, на който са предадени резултатите от извършеното проучване.

Към част от фактурите на [фирма] са представени програми за обучение на персонала на [фирма] и протоколи за извършено обучение със списък на обучените лица. За извършил обучението е положен подпис без име на лицето, а в програмите за обучение, за изготвил е положен подпис от д-р И. И., без да е ясно в какви правоотношения се намира със [фирма].

При насрещната проверка е констатирано, че изготвеното искане до доставчика е връчено чрез прилагане към досието по реда на чл. 32 от ДОПК и исканите документи не са представени. Съгласно вписаните обстоятелства в Търговския регистър [фирма] е с прекратена търговска дейност по решение на СГС от 03.11.2017 г., поради смърт на едноличния собственик и управител К. М., починал на 04.09.2016 г. На дружеството е назначен ликвидатор, който не разполага с документи на дружеството. За периода от 20.04.2016 г. до 07.09.2016 г. в дружеството са били назначени по трудов договор управителят и две лица на длъжност технически сътрудник и изпълнител.

Независимо че от доставчика не са представени документи, следва да се отбележи, че ревизираното дружество, като получател по доставките, следва да разполага с конкретни доказателства, от които да е видно какви са възложените услуги, какъв е резултатът от извършеното, на какъв носител е предаден резултатът от документираните маркетингови услуги. Във връзка с договора за интернет реклами липсват доказателства за конкретното задание, място на излъчване на рекламата и визуално съдържание, от кое лице е изработена и одобрена. Договорените и приети услуги са описани общо без конкретни параметри. Не са представени отчети, доклади, резюмета или други носители, от които да е видно какъв е резултатът от маркетинговите проучвания. По отношение на фактурираните услуги по предоставено обучение на персонала липсват доказателства за възлагане на услугите на [фирма] и в какво качество лекторът д-р И. И. е провел обучение. Не са налице доказателства в какви правоотношения същото лице е изпълнило обучението.

Настоящият състав счита, че представените документи не могат да удостоверят реално осъществени доставки по фактурите от този доставчик и РА следва да бъде потвърден в тази част.

Спорните фактури на [фирма], [фирма] и [фирма] са за предоставяне на персонал за работа по време на футболни мачове. Жалбоподателят е представил договори с цитираните доставчици за осигуряване на мъже и жени за работа по време на футболни мачове. В писмени обяснения е посочено, че поради естеството на дейността и нуждите от работници, охранители и стюарди на спортни мероприятия и конкретно при футболни срещи, първоначално [фирма] е наемало много служители по трудови договори. Поради отказ на повечето от служителите за присъствие на футболни мачове, дружеството е пристъпило към сключване на договори с посочените доставчици. По процесните фактури не са представени утвърдени от жалбоподателя списъци на предоставените лица, а в протоколите е посочен общ брой на лицата. Ревизираното дружество, като осигуряващо охрана, следва да разполага със списъци на участниците в съответните спортни мероприятия. Установено е, че доставчиците са имали назначени по трудови договори лица, чийто брой е значително по-малък от броя на лицата съгласно протоколите. Същите не са декларирали в справки по чл. 73 от ЗДДФЛ изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Не са налице доказателства, удостоверяващи възможността да осигурят и предоставят персонал при провеждане на спортни мероприятия. Следователно представените протоколи не могат да бъдат годно, нито достатъчно доказателство, с което да се установи реално извършване на услуги.

Предвид изложеното, с РА обосновано е направен извод за липса на доказателства за реално извършени доставки по фактури от [фирма], [фирма] и [фирма] и по същите законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Досежно доставчика [фирма] се установи, че е разполагало с 9 лица, назначени по трудов договор, в т.ч. 5 лица на длъжности в строителството, шофьор на товарен автомобил, изпълнител, склададжия и юрисконсулт. Налице са доказателства за кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните строително-ремонтни услуги и услуги, свързани с преместване и почистване на офис.

По отношение на доставките на рекламни услуги, документирани с фактури №37/01.09.2016 г., №38/01.09.2016 г. и №53/30.09.2016 г. от [фирма], не са представени конкретни доказателства, от които да е видно какво е съдържанието и визията на рекламните продукти, на какъв носител са предадени. От доставчика не са представени доказателства, от които да е видно, че разполага с квалифициран персонал и техника, необходими за изработка на рекламни материали. Съвкупният анализ на събраните доказателства дава основание да се приеме, че фактурите не отразяват реално осъществени доставки на рекламни услуги и по същите законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 600,00 лв. за м. 09.2016 г.

Фактурата е първичен счетоводен документ и като такъв е носител на информация за регистрирана стопанска операция, като няма обвързваща

доказателствена сила за съда. За целите на данъчното облагане е от значение има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по ЗДДС данъчни субекти и съответно - начислен данък, а не дали фактурата е подписана или не от получателя. В тази връзка фактът, че фактурите са отразени в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС от доставчиците на ревизираното лице, не може да бъде тълкуван самостоятелно и да има водещо, предопределящо значение за реалното осъществяване на процесните доставки.

Наличието на фактура не е достатъчно основание да се приеме, че е настъпило данъчно събитие, в какъвто смисъл е постоянната практика на Съда на ЕС. Необходимо е да се изследват всички относими обстоятелства относно наличието или не на настъпило данъчно събитие - осчетоводени ли са доставките, налице ли е предаване на стоките, извършен ли е транспортът на стоките, как, от кого и къде, има ли товарителници, пътни листа и др. придружаващи документи; какви са писмените обяснения на управителите на отделните доставчици и дали те съответстват на други събрани писмени доказателства.

Действително доставчиците на услуги не са разполагали в релевантния период с кадрови и технически потенциал за извършване на спорните доставки. Доказателства за наличието на такива не са представени нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство.

Всичко това според настоящия състав разколебава твърдението на жалбоподателя за реалност на доставките на стоки и услуги от посочените по горе дружества.

По доставките на услуги, съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие настъпва към момента на извършването им. Именно с извършването на услугата нормата на чл. 68, ал. 2 ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит, но жалбоподателят не е представил надлежни доказателства за доказване изпълнението на процесните услуги. Непредставянето на такива доказателства води на извод за незаконосъобразно упражняване на данъчен кредит за тях. Това право ще възникне за получателя на фактурата само при надлежно установяване, че резултатът от доставката е фактически предаден на получателя, но не и ако се установи, че доставките на стоки/услуги са само договорени, съответно фактурирани.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит досежно доставките от посочените по горе дружества.

Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

Настоящата инстанция счита, че от съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства не следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките по процесните фактури. С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на

претендиращия право на данъчен кредит досежно доставките.

Ето защо и според настоящия състав ревизионният акт е законосъобразен и следва жалбата срещу него да се отхвърли.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на ответника се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 2390 лв., определен при съобразяване разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

**Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът**

## **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], №23 чрез Ю. М. Ф., в качеството на представляващ, против Ревизионен акт (РА) №Р-22220618002977-091-001/30.01.2019 г., потвърден и изменен с Решение № 672/19.04.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ при ЦУ на НАП – [населено място].

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], №23 чрез Ю. М. Ф. да заплати на Национална агенция за приходите разноски в размер на 2390 лева.

*Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.*

**СЪДИЯ:**