

# РЕШЕНИЕ

№ 2380

гр. София, 12.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 17.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **10659** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156–161 от ДОПК.

Образувано е по жалба Вх. № 27731/16.09.2019г. по описа на АССГ, депозирана от [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6, ап. 18, представлявано от Управителя Н. А. М., чрез процесуален представител адв. И. И., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220518006489-091-001/14.05.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1313/29.07.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на ревизираното дружество [фирма] не е признато право на приспадане на ДДС на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 25, ал. 2 и чл. 70, ал. 5 ЗДДС в размер на 23 142.35 лв. за данъчния период м. юли 2018 г. по фактури № 0...0437/30.05.2018 г. и № 0...0444/02.07.2018 г., с доставчик [фирма], като в резултат на това резултатът за периода е променен от ДДС за възстановяване в размер на 29 446.35 лв. , на 6 304 лева.

Жалбоподателят оспорва акта, като незаконосъобразен. Счита изводите на административния орган, за липсата на реалност на доставките, по отношение на които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за процесния период, за необосновани и немотивирани. Излага съображения, че доставките са документално обосновани и вложени в конкретния обект. Иска от съда да отмени РА

в оспорената част. Претендира съдебно-деловодни разноси.

Делото е върнато за ново разглеждане с Р № 13030/21.10.2020г. по адм.д. №7534/2020г. на ВАС, с указания за произнасяне по несвоевременнозаявеното доказателствено искане на жалбоподателя.

С определение от 12.01.2021г. съдът е уважил молбата на [фирма] за назначаване на съдебно-техническа експертиза и допускане събиране на гласни доказателствени средства.

С молба от 08.02.2021г. жалбоподателят е оттеглил искането си. В съдебно заседание не се явява, не изразява становище.

Ответникът - директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С., чрез представител по пълномощие, оспорва основателността на жалбата. Поддържа мотивите и изводите в решението, с което оспорения РА е потвърден. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, не депозира становище, не изпраща представител.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220518006489-020-001 от 26.10.2018 г., връчена на 05.11.2018 г., за установяване на задължения на [фирма] за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.07.2018 г. до 30.09.2018 г. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22220518006489-020-002/29.01.2019 г., е удължен срокът за извършване на ревизията до 05.04.2019 г. Заповедите са издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220518006489-092-001/19.04.2019 г., връчен по електронен път на същата дата. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено възражение срещу констатациите в същия.

Ревизията е приключила с издаването на РА №Р-22220518006489-091-001 от 14.05.2019 г., който е връчен по електронен път на 14.05.2019г. Същата е първа за спорните периоди по ЗДДС.

Ревизионният акт, е обжалван по реда на чл. 152-155 от АПК. С Решение № 1313/29.07.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, същият е отменен в частта относно установените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 09.2018 г. и е потвърден

досежно задълженията по ЗДДС за данъчен период м. 07.2018 г., въз основа на корекции, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, в общ размер на 23 142.35 лв., за доставки по фактури № 0...0437/30.05.2018 г. и № 0...0444/02.07.2018 г., с доставчик [фирма].

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 12.07.2018 г. С цел установяване на факти за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя, в хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия, описани в констативната част на ревизионния доклад. Същият, по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения ревизионен акт. Събраните доказателства са описани в РД и приложени към приетата административна преписка. Извършен е преглед на първични счетоводни и търговски документи на дружеството в ТД на НАП С., в присъствието на управителя. Действията са документирани с Протокол №1246432/29.01.2019 г.

От страна на ревизиращите органи е извършено посещение на място и проверка в собствения на дружеството производствен обект, находящ се в [населено място], общ. Стара 3.. Действията и констатациите на органите по приходите са документирани с протокол №1246434/27.02.2019 г.

С Протокол №Р-22220518006489-П73-001/13.11.2018 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на извършени проверки на [фирма]. Същите са представени от ревизираното дружество и в хода на ревизията.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на прекия доставчик [фирма], като за резултатите е съставен протокол (ПИНП) №П-22221518201534-141-001/28.01.2019 г.

В хода на ревизионното производство от доставчика [фирма] са представени спорните фактури; протоколи за изпълнени СМР и сключени между страните договори за строително-монтажни работи /СМР/; договор за наем на офис, стаи за персонал и дворно място, находящи се в [населено място], с наемодател [фирма], ЕИК[ЕИК]; договор за наем на товарен автомобил Форд Р. с рег. [рег.номер на МПС] с наемодател [фирма], ЕИК[ЕИК]; амортизационен план за 2018 г.

Видно от представения в хода на производството Договор от 05.02.2018 г. и приложението към него, жалбоподателят [фирма], в качеството си на възложител възлага на изпълнителя- [фирма], да извърши ремонтни работи на офис и цех за алуминиева дограма, находящи се в [населено място], в срок до 31.05.2018 г., състоящи се в ремонт на покрив, демонтаж на стари и монтаж на нови улици и водосточни тръби, изравняване на пода и полагане на бетонова саморазливна замазка, полагане на арматурна заготовка в пода, демонтаж и монтаж на врати и дограма, обръщане и подмазване около врати и дограма, превоз на строителни отпадъци.

От приложения Протокол от 30.05.2018 г. се установява, че от възложителя [фирма] са приети изпълнени СМР на стойност 59 836,42 лв., която съответства на посочената в спорната фактура №0...0437/30.05.2018 г.

Видно от представения по време на ревизията Договор от 28.05.2018 г. и приложението към него, жалбоподателят възлага на [фирма] да изгради помийна яма и бетонова площадка в посочените по-горе обекти, в срок до 31.07.2018 г., като е конкретизирано, че изпълнителят следва да извърши ръчен изкоп, изграждане на кофраж, доставка и полагане на арматура, бетон и фибран, обратен насип, разстилане на земна маса от изкоп, трамбоване, поставяне на капак.

С Протокол от 02.07.2018 г. от възложителя [фирма] са приети изпълнени СМР на стойност 55 875,30 лв., посочена и в спорната фактура №0...0444/02.07.2018 г.

Установено е в хода на ревизията, при насрещна проверка на доставчика [фирма], наличието на фактури за закупени строителни материали от [фирма] през периода от м. 09.2017 г. до м. 05.2018 г. Представени са доказателства за кадровата обезпеченост на [фирма]. Приложена е и справка за получени и вложени материали при изпълнение на ремонтните работи, фактурирани на [фирма]. При проверка в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са отразени от доставчика [фирма], в дневниците за продажби през периодите на издаването им.

Установено е от ревизиращите органи, че представените от доставчика [фирма] доказателства с фактури за покупка на материали, са неотнормирани към предмета, по вид и количество на услугите документираны със спорните фактури №0...0437/30.05.2018 г. и №0...444/02.07.2018 г. видове СМР, по договорите. От страна на ревизираното дружество също не са представени доказателства за закупени дограми, врати, улуци.

За да откажат признаването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, ревизиращите органи са приели, че не се установява реалност на процесните доставки, поради това, че представените в хода на ревизията доказателства, във връзка с извършени СМР от доставчика [фирма], са в противоречие с действителното фактическо състояние на обектите, находящи се в [населено място], общ. Стара 3.. Този извод на ревизиращите, е основан на извършена проверка и оглед на място. Обектите, стопанисвани от жалбоподателя, са посетени от органите по приходите на 27.02.2019 г. и в присъствието на управителя на [фирма]. Констатациите от извършената проверка са обективирани в Протокол №1246434 от 27.02.2019 г. /л. 72-73/, придружен и със снимков материал /л. 74-114/. В същия е посочено, че няма сменена дограма и нови улуци, както и врати. Описано е, че двете помийни ями са със стар цимент. Саморазливна замазка е налице в едната едноетажна сграда, предоставена под наем на [фирма]-около 180 кв.м., по отношение, на която не може да се прецени дали е нова; в двуетажната сграда има налична металорежеща машина, на която не се работи; Констатирано е, че бетонните площадки в дора-30 кв.м. са нови, видимо бетонната ограда на обекта е нова-около 120 м. дължина и 2 м. височина; Покривът не е ремонтиран. Отражено е изявлението на управителя на ревизираното лице, че покривът е „ревизиран и има подменени части.“

Протоколът е изготвен в присъствието и при участието на представител на дружеството –жалбоподател. Впоследствие е връчен на управителя и е подписан без

искания, бележки и възражения.

С констативния протокол, въз основа на съпоставка с документите, представени от ревизираното лице: договори, техния предмет, протоколи обр.19 за приемане на извършени СМР, счетоводни документи и процесните фактури, ревизиращите органи са приели, че ремонтни дейности – предмет на спорните фактури не са изпълнени. Такива са сторени по отношение на ремонт на 60 метра ограда, но същият е предмет на друга фактура –№0...478/21.09.2018 г.

Въз основа на установените в хода на ревизионното производство факти, приходните органи, са направили извод и са приели, че фактури №0...0437 от 30.05.2018 г. и №0...0444 от 02.07.2018 г. не документират реално извършени ремонтни работи /СМР/ от [фирма], т.е. не отразяват вярно посочените в тях стопански операции. Заключено е, че отразените в протоколите към процесните фактури дейности не са реално изпълнени. Посочено е, че е налице абсолютна симулация, тъй като изобщо липсва предмет на доставка. Допълнителен аргумент в тази насока, ревизиращите органи черпят и от това, че управителят на [фирма] е и пълномощник на [фирма]. Последното от своя страна извършва ремонт на обект, собственост на ревизираното дружество, като същевременно е наело същия този обект от [фирма], също свързано лице с [фирма]. Наличието на тази свързаност благоприятствала изготвянето на документи, чрез които да се цели получаването на данъчно предимство, а именно приспадане на право на данъчен кредит от страна на жалбоподателя, а оттам и намаляване на задълженията му по ЗДДС.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС на [фирма] не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, в общ размер на в общ размер на 23 142.35 лв., за доставки по фактури № 0...0437/30.05.2018 г. и № 0...0444/02.07.2018 г., с доставчик [фирма], за данъчен период м.07.2018 г.

В хода на съдебното производство, не са представени други доказателства, различни от събраните при ревизионното производство. Приета е изцяло административната преписка, в т.ч. и събрания при огледа снимков материал, приложен към констативен Протокол №1246434 от 27.02.2019 г., както и доказателства за наличието на електронен подпис на лицата издали заповедта за възлагане на ревизията, заповедите за изменение на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт.

При установената фактическа обстановка, съдът намира следното:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 5 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, поради което и жалбата е процесуално допустима.

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

при издаването му.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна, по следните съображения:

Издателите на РА са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от териториалната дирекция на НАП [населено място], която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК.

Посочените по-горе, заповед за възлагане на ревизия, заповеди за изменението ѝ, съставения въз основа на ревизията Ревизионен доклад и Ревизионен акт са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител. От представените електронни документи се установява, че подписалите ги лица са имали валидни електронни подписи.

С оглед изложеното, съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели и не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК във вр. с чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад, е неразделна част от него. Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл.114, ал.2 от ДОПК. РД е съставен от ревизиращите органи в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК и съдържа предвидените в чл.117, ал.2 ДОПК реквизити, при прилагане на събраните в хода на ревизионното производство доказателства. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 2 от ДОП. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства.

Съдът намира, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, изразяващи се в нарушение на принципите за обективност и на служебното начало по чл. 3 и чл.5 от ДОПК. Жалбоподателят е бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация, при предоставена възможност да реализира защитата си. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата; при формирането на фактическите и правните изводи, да са нарушени принципите на данъчния процес от страна на ревизиращите органи или да са извършени действия, надвишаващи законовите им правомощия. Ревизиращите органи са събрали по надлежния ред предвидени в ДОПК доказателства, като относимостта и значението им за

установените публични държавни вземания, е въпрос на материална законосъобразност на РА. Няма основание да се приеме и че някое от действията на органите на приходната администрация, извършени за изясняване на правнорелевантните факти и обстоятелства, не е в съответствие с реда и средствата, предвидени в ДОПК за тяхното установяване. Правото на защита на данъчно задължения субект не е накърнено, съответно не е налице съществено процесуално нарушение, което може да обуслови отмяната на РА на това основание. Обстоятелството, че оспорващият не е доволен от анализа на доказателствата и формираните фактически и прави изводи, не може да обуслови извод за липса на обективност и на безпристрастност на ревизиращите органи.

Относно съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон:

Съдът намира, че предметът на спора се свежда до материалната законосъобразност и обосноваост на изводите на ревизиращите органи, по отношение на липсата на реалност на доставките на услуги по СМР, по спорните фактури, по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, които са документално обективирани с изискуеми по силата на ЗДДС първични и вторични счетоводни документи, а именно: договори за СМР, приемо-предавателни протоколи, обр.19, количествено-стойностни сметки за извършването на услуги по СМР, извършено счетоводно отразяване на доставките на услуги при получателя и доставчика, в т.ч. и в дневниците по ЗДДС.

Ревизиращите органи са обосנוвали отказа си за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за доставки по фактури № 0...0437/30.05.2018 г. и № 0...0444/02.07.2018 г., с доставчик [фирма], по съображения, че не е доказано реалното извършване на доставката от посочения във фактурите доставчик, съответно че не е налице възникнало данъчно събитие и право на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС за ревизираното лице.

Съгласно разпоредбата на чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема, според чл.12, ал.1 ЗДДС, е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването на доставката е данъчно събитие (чл.25, ал.1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли.

Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка, на основание чл.68, ал.2 ЗДДС и чл.167 от Директива 2006/112/ЕО, възниква правото на приспадането му. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми

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

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

От така посочената регламентация следва извод, че наличието на действително осъществена доставка с предмет прехвърляне собствеността върху стока, респ. с предмет извършване на услуга, е условие /предпоставка/ за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168 б. "а" от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална. Основание за този извод следва и от практиката на СЕС, според която за да се признае правото на приспадане, е необходимо съдът в съответствие с правилата на доказване, установени в националното законодателство, да провери дали доставките на стоки /услуги/ са реално осъществени и дали тези стоки са използвани от получателя за извършваните от него облагаеми сделки/ т.31 и т.32 от Решение от 06.12.2012г. на СЕС по дело С-285/11/. Ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика на получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае. В същото време СЕС нееднократно е посочвал, че не е възможно приспадане на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, като трябва да се държи сметка, че реалността на доставката като правно релевантен факт подлежи на доказване със средствата, предвидени в националния закон. Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя 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. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства за осъществяването им, съответно с вида и естеството на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

В ДОПК не се съдържат особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производство при ревизия по общия ред на чл.112-120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК).

[фирма], [населено място] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт. Ето защо, на основание чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесната фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такава доставка е осъществена и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан. Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определението за насрочване на делото, като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

Съдът намира, че както в хода на ревизионното, така и в съдебното производство, жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по фактурираните доставки услуги и СМР от посочения по-горе доставчик, като не се събраха достатъчно преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставката. Пред ревизиращите органи и пред съда не са ангажирани надлежни доказателства, които да опровергават констатираните при огледа от ревизиращите органи липси на извършени СМР-та по спорните фактури. Както бе посочено по-горе, съобразно констатациите ,отразени в протокол № 1246434 от 27.02.2019 г. за извършен от ревизиращия екип оглед на обект „Цех за дограма“, находящ се в [населено място], собственост на [фирма], няма сменена дограма, няма нови улуци и водосточни тръби, няма нови врати, двете помийни ями са със стар цимент, има замазка от 180 кв.м. в едната сграда, за която не може да се прецени дали е нова, има бетонни площадки в двора 30 кв.м. - нови, видимо покривът не е ремонтиран.

В случая, изводът за липса на доставка на услугите по СМР, се основават на действително извършени валидни процесуални действия от страна на приходната администрация, чрез допустим от закона способ за събиране на веществени доказателства-оглед на място на обектите, по отношение на които, са фактурирани доставките. Ревизиращите органи имат правото и задължението, в хода на ревизионното производство, да съберат всички относими доказателства, чрез допустимите по АПК и ГПК доказателствени средства, по отношение на прекия факт-установяване на извършването на услугите по СМР. Веществени доказателства, в случая пряко относими към установяване извършването на услугите по СМР, са именно-наличието в конкретен обект на договорените и фактурирани СМР, по количествено-стойностни сметки. В случая, за установяване реалността на доставката е извършен оглед на място за проверка на документирани с писмени документи доставки на СМР от доставчика [фирма] и съпоставка с действителното фактическо състояние на обектите, находящи се в [населено място], общ. Стара 3., стопанисвани от жалбоподателя. Констатирани са несъответствия, основани на извършена реална проверка и оглед на място от 27.02.2019 г. на процесните обекти, в присъствието на представител на дружеството, който е удостоверил с подписа си извършените при огледа фактически действия и констатации. Протоколът е приет и подписан и от Управителя и представляващ ревизираното лице. Същият представлява годно и валидно писмено доказателство, а приложените към него снимки са веществени доказателства за действителното състояние на обектите. Констативният протокол е официален свидетелстващ писмен документ, материализиращ удостоверително изявление на издателя-ревизиращите органи. Същият се ползва с обвързваща материална доказателствена сила относно отразените в него факти и установявания. Автентичността му е установена с подписите на издателите му, а верността му не е опровергана в хода на съдебното производство.

Ето защо и тъй като не се констатира нарушения на реда за издаването и формата на протокола, съдът приема, с оглед констатирани различия между документално отразените доставки на СМР по процесните услуги и действително извършените, че изводът на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури е правилен. В решението си по делото Б. от 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 СЕС е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на които 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 ЕС обща система на ДДС.

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 O. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело M. 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 C. P., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело T., 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/услуги, 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 M. 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. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03.07.2013 год 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.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението

/сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, в случая-СМР, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

В тази връзка следва да бъде посочено, че само въз основа на обстоятелството, че фактурата е осчетоводена при получателя и е доказано погасяване на задължението чрез плащане и прихващане, който факт не е спорен, не следва извод за реалност на фактурираните услуги. Осчетоводяването на фактурите при получателя само по себе си не доказва реалното извършване на услугите, тъй като представлява удостоверяване на това обстоятелство от самото ревизирано лице, което черпи благоприятни правни последици от осъществяването на твърдения факт.

Представените от ревизираното лице документи не отразяват надеждна одитна следа, която да свързва процесните фактури и доставката на услуги-СМР. Правилото, данъчно задълженото лице да осигури такъв контрол върху стопанската дейност, който да дава възможност за проследяване на всички елементи на стопанската операция в тяхната взаимовръзка е транспонирано в националното законодателство с нормата на чл.114, ал. 10 от ЗДДС, което правило е приложимо за Р.България като член на ЕС и преди влизане в сила на посочената норма на ЗДДС, по силата на въведеното с Директива 2010/45/ЕС от 13.07.2010г. изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС по отношение правилата за фактуриране /чл. 233 от Директивата/. Надеждната одитна следа е налице, когато връзката между отделните документи и осчетоводени операции е лесно и бързо

установима и осигурява намиране на търсената връзка между издадена фактура и извършена доставка. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото данъчно задължено лице (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49). Касае се за фактурирани доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчика, т.е. за пълна симулация- данъчна измама, в която участва самото ревизирано лице, поради което не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия по съставяне и ползване на документи, които не отразяват реални стопански операции.

В своята практика относно тълкуването на чл.63, чл.167, чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112/ЕО СЕС неотклонно приема, че следва да се извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да се определи дали е налице право на приспадане / така в т.37 от решение от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 [фирма], т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 [фирма]./

В тази връзка съдът съобрази и това, че всеки получател по доставка има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. От анализа на доказателствата е видно, че жалбоподателят е договарял с доставчика, които е свързано лице по смисъла на §1 от ДОПК - управителят на [фирма] е пълномощник на [фирма]. Жалбоподателят, като получател на доставките на услуги и титуляр на правото по чл. 68, ал. 1 ЗДДС, е заинтересован да обезпечи онези доказателства, които да създадат сигурно убеждение у органите по приходите, респективно у съда, че доставките от конкретния доставчик са били действително реализирани. А в случая, както ревизиращите органи правилно са констатирани, документите, които [фирма], [населено място] е съставяло като страна по процесната доставка, не дават достатъчно ясна информация относно вида на услугите.

Освен изложеното по горе, съдът счита, че жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респективно че същите са изпълнени от доставчика, които е издал фактурата, документираща тази доставка. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, приемащи, че правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност.

Както вече бе посочено, тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право, положителни факти е за ревизирувания субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към

спора доказателства. Извършването на СМР, дори когато се касае само за ремонтни услуги, е специфична по вида си дейност, която е нормативно регламентирана и изисква изготвяне на подробна отчетност. Освен това е свързана с осчетоводяване на редица съпътстващи разходи, както и разходи за материали и консумативи. В случая са представени единствено договор, приемо-предавателен протокол и фактури за закупени материали, по отношение на които не е установена пряка връзка с процесните доставки. В качеството си на частни свидетелстващи документи, те удостоверяват единствено, че изявленията, съдържащи се в тях, са на подписаните ги лица. Услугите в строителството предполагат не само лица, които физически да извършват съответните дейности, но и влагането на материали. Доказването на обстоятелства, свързани с кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците на СМР не следва да се вменява изцяло в тежест на жалбоподателя, но при осъществени СМР на даден строителен обект е задължително съставянето на строителна документация, с която жалбоподателят следва да разполага предвид това, че е пряк възложител на фактурираните СМР.

С оглед на установените при ревизията обстоятелства, които не се опровергаха от събрани в хода на съдебното производство доказателства, съдът приема, че в настоящия случай не е налице надеждна одитна следа между процесните фактури и сочените доставки. Ето защо, счита, че ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по процесните фактури, поради което данъкът по тях е начислен неправомерно.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че правилно е отказано правото на признаване на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 07.2018 г., в общ размер на 23 142.35 лв., за доставки по фактури № 0...0437/30.05.2018 г. и № 0...0444/02.07.2018 г., с доставчик [фирма]. Ревизионният акт, в оспорената му част, е издаден в съответствие и при правилното приложение на процесуалния и материален закон, поради което е законосъобразен, а жалбата срещу него - неоснователна.

Предвид изхода на делото, искането на ответника за присъждане на разноски следва да бъде уважено. На основание чл.161, ал.1 от ДОПК и чл. 226, ал. 3 АПК, [фирма], следва да бъде осъдено да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение за водене на делото в двете инстанции в размер общо на 2448,52 лева, определено при материален интерес 23 142.35 лева., съгласно чл.8 във вр. с чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, I –во отделение, 18-ти състав,

**Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** Жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6, ап. 18, представлявано от Управителя Н. А. М., **срещу** Ревизионен акт (РА) №Р-22220518006489-091-001/14.05.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и П. Т. П. - ръководител на ревизията, **в частта**, в която е потвърден с Решение № 1313/29.07.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, за установени задължения по ЗДДС за данъчен период м. 07.2018 г., въз основа на корекции, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, в общ размер на 23 142.35 лв., за доставки по фактури № 0...0437/30.05.2018 г. и № 0...0444/02.07.2018 г., с доставчик [фирма], като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 6, ап. 18, представлявано от Управителя Н. А. М., **да заплати** на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. разноси по делото в размер на 2448,52 /две хиляди четиристотин четиридесет и осем лева и 52 стотинки/, представляващи юрисконсултско възнаграждение, за две инстанции.

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

**СЪДИЯ:**