

РЕШЕНИЕ

№ 40324

гр. София, 03.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в публично заседание на 03.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ана Методиева

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **7474** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Специализирани Подови Покрития” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221124003412-091-001/27.01.2025 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - С., в частта, в която е потвърден с Решение № 513 от 23.05.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) при Централно управление на НАП.

С РА в оспорената му част на „Специализирани Подови Покрития” ЕООД са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени за периода м. 12.2023 г. от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД - № [ЕГН] от 11.12.2023; № [ЕГН] от 10.12.2023; № [ЕГН] от 01.12.2023; № [ЕГН] от 04.12.2023; № [ЕГН] от 05.12.2023; № [ЕГН] от 16.12.2023; № [ЕГН] от 17.12.2023; № [ЕГН] от 18.12.2023; № [ЕГН] от 19.12.2023; № [ЕГН] от 19.12.2023 г.

Жалбоподателят счита оспорената заповед за незаконосъобразна поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила и противоречие с материалноправни разпоредби - отменителни основания по чл. 146, т. 3 и 4 АПК.

Твърди, че отказаното право на данъчен кредит по доставките от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД е мотивирано единствено на базата на съмнения за липса на реални доставки. Счита, че липсата на доставка не може да се базира единствено на косвени доказателства, поради което в случая ревизиращите са нарушили императивните разпоредби на чл. 3, ал. 2 и ал. 3, чл. 6, ал. 3 и чл. 37,

ал. 1 ДОПК. Сочи, че наличието на приемо-предавателни протоколи (акт обр. 19) е безспорно доказателство за приемането на работа от доставчика, като наличието на фактури и плащане по тях е доказателство за издаването на първични счетоводни документи във връзка с извършените доставки, които са намерили отражения, както в счетоводството на доставчиците, така и в това на дружеството-жалбоподател.

Твърди противоречие на РА с ТР № 5 от 14.07.2004 г. Сочи, че в РД и РА не е обоснован и не е доказан сложният фактически състав, при наличие на който може да се претендира солидарна отговорност от получателя по доставката.

Изложено е, че всички спорни доставки са вложени в независимата икономическа дейност на дружеството, и впоследствие са извършени последващи облагаеми такива, които са осчетоводени от „Специализирани Подови Покрития” ЕООД и дружеството се е задължило към бюджета. Сочи, че в хода на ревизията са представени издадените фактури към неговите клиенти, като цитираните доставки са платени изцяло по банков път от тях. Излага, че наличието на доставка с предмета на спорните фактури е доказано и от обстоятелството, че в процесния РА не е извършена корекция на начисления от „Специализирани Подови Покрития” ЕООД, ДДС по тези последващи доставки.

Според жалбоподателя, на практика, за предоставените от това дружество на „Специализирани Подови Покрития” ЕООД услуги в бюджета ще постъпят две плащания на ДДС - веднъж като дължима от доставчика сума, за това, че същият я е посочил в издадена от него фактура и втори път под формата на непризнат данъчен кредит за получателя по доставката.

Сочи, че доставчикът „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД е представил пълно и изчерпателно всички необходими документи, доказващи реалността на извършените СМР услуги, като е безспорно установено след проверка в информационните масиви на НАП, че всички процесни фактури са включени в дневник за продажбите, осчетоводени са и са заведени като задължение към бюджета. Твърди, че предмет на извършените доставки от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД са различни видове СМР за полагане на подови настилки, като извършените от доставчика дейности (СМР), са приети без забележки с подписани между дружествата приемо-предавателни протоколи, които са безспорно доказателство за приемането на услугите. Сочи, че с последните се установява, че доставчикът е престира само и единствено труд, а всички необходими машини и материали са предоставени и са за сметка на „Специализирани Подови Покрития“ ЕООД, което е доказано с представени фактури и приемо-предавателни протоколи за покупката на материалите.

Сочи, че разплащането по процесните фактури, издадени от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД е извършвано по банков път, за което като доказателство към касационната жалба твърди, че са представени банкови извлечения. Излага, че за извършването на възложените му услуги, доставчикът е разполагал с нужната кадрова обезпеченост - 3 лица първоначално назначени на трудови договори, след което са пренаети отново на граждански договори.

На следващо място сочи, че „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД е бил доставчик на услуги и в предходен ревизионен период, като ревизията за този период е завършила с издаването на РА № Р-22221124000084-091-001/07.10.2024 г., в който всички доставки на услуги от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД са приети на реално извършени и е признато правото на ползване на данъчен кредит по тях.

Сочи, че с подадената жалба до директора на ОДОП - С. е представена справка за последваща реализация на получените услуги от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, като наличието на доставка с предмета на спорните фактури се доказва и от обстоятелството, че в процесния РА не е извършена корекция на начисления от „Специализирани Подови Покрития” ЕООД ДДС по тези последващи доставки.

Счита за доказано, че описаните в посочените документи дейности съответстват по предмет и предназначение с основата икономическа дейност на жалбоподателя, като в ревизионния акт не е направено оспорване на използването на фактурираните доставки на СМР от процесния доставчик при осъществяване на икономическата дейност на „Специализирани Подови Покрития” ЕООД.

Твърди се липса на правно основание за постановяване на отказа. Според жалбоподателя органите по приходите се опитват да му вменят вина, че е участвал в данъчни измами, без да представят годни доказателствени средства за това.

Позовава се на практика на Върховния административен съд (ВАС) и Съда на Европейския съюз (СЕС), като по-голямата част от жалбата съставлява цитати на съдебни решения, които жалбоподателят счита за относими към настоящия казус, и на които основава твърденията си за незаконосъобразност на оспорения РА.

Обосновава извод, че в случая са налице всички изискуеми от закона както преки, така и косвени доказателства, удостоверяващи реално получена услуга, поради което счита определянето на задължения по ЗДДС за незаконосъобразно.

Прави искане съдът да отмени РА в оспорената му част.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите, изразява становище за неоснователност на подадената жалба. Поддържа аргументите изложени в оспорения ревизионен акт и потвърждаващото го решение.

Прави искане съдът да отхвърли жалбата. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав, след като обсъди твърденията и доводите на жалбоподателя и възраженията на ответника, и провери обжалваното съдебно решение с оглед на правомощията си по чл. 168, ал. 1 АПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима – подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, срещу подлежаща на обжалване част от акта, след проведено срещу него задължително административно обжалване.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

За да се произнесе съдът установи от фактическа страна следното:

На 11.07.2024 г. със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221124003412-020-001 (л. 24), издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП, е възложено извършването на ревизия на „Специализирани Подови Покрития” ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък за 2023 г. и по ЗДДС за м.12.2023 г. Определен е ревизиращ екип в състав Е. К. Д. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и К. Р. Ш. – старши инспектор по приходите. ЗВР е връчена по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на декларирания електронен адрес на 17.07.2024 г. по електронен път. (л. 26).

Горепосочената заповед е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № № Р22221124003412-020-002/15.10.2024 г. (л. 27), с която срокът за извършване на ревизията е продължен до 17.12.2024 г.

На 18.12.2024 г. за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221124003412-092-001 (л. 30), връчен на 08.01.2025 г. (л. 39), срещу който не е подадено възражение по реда и в срока на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

На 27.01.2025 г. ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА №

P-22221124003412-091-001 (л. 40), издаден от Р. Р. Б., възложил ревизията и Е. К. Д. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 11.03.2025 г. по електронен път. В резултат на извършената корекция от деклариран данък за възстановяване в размер на 65 297,89 лв. е установен данък за възстановяване в размер на 13 059,59 лв. по ЗДДС и за корпоративен данък в размер на 3 035,83 лв. по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). На основание и по реда на чл. 175 ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в размер на 1 872,12 лв. по ЗДДС и в размер на 240,97 лв. по ЗКПО.

На 23.05.2025 г. с Решение № 513 на директора на ТД на НАП ревизионният акт е потвърден, в частта на установените резултати по ЗДДС за м. 12.2023 г., ведно със съответните лихви. Установено е наличие на основания по чл. 34, ал. 1, т. 2 ДОПК за спиране на производството по обжалване на процесния РА в оспорената част по ЗКПО, предвид което е издадена Заповед за спиране на административното производство № РД-04-126 от 22.05.2025 г. на директора на дирекция ОДОП С. в тази част. Решението е връчено по електронен път на 17.06.2025 г.

При този резултат от проведеното административно обжалване на РА съдът не намира за необходимо да излага фактите и обстоятелствата във връзка с облагането по ЗКПО.

По отношение относимата част - относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит за периода м. 12.2023 г. по Фактури № [ЕГН] от 11.12.2023; № [ЕГН] от 10.12.2023; № [ЕГН] от 01.12.2023; № [ЕГН] от 04.12.2023; № [ЕГН] от 05.12.2023; № [ЕГН] от 16.12.2023; № [ЕГН] от 17.12.2023; № [ЕГН] от 18.12.2023; № [ЕГН] от 19.12.2023; № [ЕГН] от 19.12.2023 г., издадени от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД:

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на ревизираното дружеството е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № P-22221124003412-040001/26.07.2024 г. В отговор са представени част от изисканите документи.

На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], документирана с Протокол № П-22221024135639-141-001 /21.10.2024 г.

Установено е, че основен предмет на дейност на „Специализирани Подови Покрития“ ЕООД е строително-ремонтни работи на различни обекти, архитектурни и инженерни дейности.

Установено е, че жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит по 10 броя фактури за доставки на услуги от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД с обща данъчна основа в размер на 65 297,89 лв., с вписано основание „СМР по акт от 11.12.2023 г.“.

Установено е, че в отговор на връчено на доставчика ИПДПОЗЛ по електронен път, са представени процесните фактури, ведно с акт обр. 19 за извършени СМР, справка за приети уведомления чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда (КТ), осчетоводявания на доставки за период - м. 1/2023 г. - м. 12/2023 г. с клиент „Специализирани Подови Покрития“ ЕООД. В писмено обяснение е потвърдено, че услугите са извършени от техни служители по трудов договор, като няма сключен договор между страните.

Органите по приходите са анализирали представените документи, направили са справка в информационния масив на НАП, при която са установили, че за процесния период „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД не е декларирано назначени лица по трудови правоотношения, а декларираните трудови договори са прекратени на 06.10.2023 г. и няма данни за сключени граждански договори, както и участие на подизпълнители. Установили са, че не са налице и

данни за извършено разплащане по доставките, въпреки че по фактурите е отразено, че то следва да е по банков път. След преценка на доказателствата са обосновали извод, че доставчикът не разполага с необходимата материална, техническа и трудова обезпеченост за извършване на документираните услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС по процесните фактури, поради което са приели липса на реални доставки по тях и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 69, ат. 1, т. 1 ЗДДС не са признали правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени за периода м. 12.2023 г. от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД.

При така установените обстоятелства е прието, че оспорените доставки по фактурите с посочено основание „плащане по протокол“ не съответстват на изискванията на чл. 114. ал. 1. т. 9 ЗДДС доколкото липсва информация относно индивидуализиране на фактурираните доставки и в този мисъл не може да се осъществи данъчно-осигурителен контрол относно изпълнението на същите. Прието е, че предвид твърдението на оспорващия, че необходимата техника и материали се осигуряват от възложителя, а ангажимент на доставчика е полагането на труд, то кадровата обезпеченост на доставчика е от решаващо значение при преценката за реалното извършване на доставките. От събраните и извършената проверка в информационните масиви на НАП, не са установени данни за наети лица по трудов или граждански договор за м. 12.2023 г., като представените три граждански договора, сключени на 15.11.2023 г. за полагане на подови настилки, със срок на изпълнение 31.12.2023 г. не са кредитирани поради липса на основни белези на граждански договори. Прието е, че подлежащите на доказване обстоятелства за изпълнение на услугите по СМР от сочения доставчик не са установени с представените доказателства. От фактурите с идентично съдържание не е установен конкретен предмет – вид, параметри и резултат от извършване на услугите. Обоснован е извод, че същите са съставени за целите на процеса и реално няма изпълнение на СМР от страна на доставчика. В подкрепа на горното твърдение е ценен фактът, че представените счетоводни регистри не доказват по никакъв начин възникнали разчети и разплащания с персонала и с бюджета по повод сключени граждански договори.

Прието е, че не са представени доказателства за индивидуализиране и възлагане на услугата за изпълнение, както и количествено-стойностни сметки на разходите, послужили при издаване на протоколите, вложените материали, труд, разходи за външни услуги, други, във връзка извършените СМР. Обоснован е извод, че фактурираните услуги не могат да бъдат приети за реално изпълнени, предвид липсата на каквито и да било доказани разходи за труд, материали и технически ресурси за извършването им.

Съдебното оспорване на РА е иницирано на 30.06.2025 г.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети приобщените към ревизионната преписка писмени документи.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22221124003412-020- 001/11.07.2024 г., ревизията на жалбоподателя е възложена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на която са възложени функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК съгласно Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 15, т. 13, Раздел I). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определен със ЗВР

ръководител на ревизията – Е. К. Д. – главен инспектор по приходите, т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица. С оглед изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи по приходите, след надлежно възложена ревизия. Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно, както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не се констатират съществени нарушения на процесуалните правила, които да компрометират законосъобразността на РА. В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия с оглед обективното и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на задълженията по ЗДДС. Доказателствата са събирани по предвидените в ДОПК способы. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на което са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизия, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По материалната законосъобразност на акта:

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

В настоящото производство в тежест на жалбоподателя е да докаже положителния факт на осъществяване на спорната доставка, който води до благоприятните за него последици, свързани с упражняването на правото на данъчен кредит. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една доставка е действително извършена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и в унисон със спецификата на търговската дейност това са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобрази корелацията или противоречията в тях. Същевременно притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения СЕС приема, че правото на приспадане не следва да се признае само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на СЕО (сега СЕС) по дело С-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г. В т. 31 от него Съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми

сделки. В т. 32 е посочено, че в рамките на производството, образувано на основание чл. 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да реценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото". "Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 33). Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

По отношение на фактурираните от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД услуги, в хода на ревизията за установяване на условията за признаване на ползваното данъчно предимство са представени копия на счетоводни справки, процесните фактури, с приложени към всяка фактура акт обр. 19 за извършени СМР; Справка за приети уведомления по чл. 62, ал. 5 КТ; Осчетоводявания на доставки за период м.01/2023 г. - м.12/2023 г. с клиент „Специализирани Подови Покрития“ ЕООД. В производството пред горестоящия орган са представени „справка за последваща реализация“ и 3 бр. граждански договори. Като приложение към жалбата пред решаващия орган са описани банкови извлечения, но такива не са приложени. В жалбата до съда също е посочено, че са приложени банкови извлечения, но същата е без приложени нови доказателства.

Именно въз основа на събрания доказателствен материал ревизиращият екип е приел, че подлежащите на доказване обстоятелства за изпълнение на услугите по СМР от сочения доставчик не са установени - от фактурите не се установява конкретен предмет – вид, параметри и резултат от извършване на услугите; не са представени доказателства за индивидуализиране и възлагане на услугата за изпълнение, както и количествено-стойностни сметки на разходите, послужили при издаване на протоколите; липсват и достоверни данни за кадрова обезпеченост на доставчика на услугата.

Този извод е правилен.

Жалбоподателят не е установил по категоричен начин факта на реално извършване на твърдените услуги от доставчика „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД. Още в хода на ревизионното производство дружеството е било надлежно поканено да представи документи, които да позволят проверка относно възникването, изпълнението и конкретния обем на сочените услуги. Въпреки това представените доказателства са били недостатъчни и несъответни, като впоследствие жалбоподателят не е проявил необходимата процесуална активност да допълни или уточни липсващите елементи. Съществен е фактът, че срещу ревизионния доклад не е подадено възражение, нито в административното обжалване, нито в съдебната фаза са представени годни нови доказателства, които да оборят констатациите в акта. Жалбоподателят твърди, че е приложил банкови извлечения, удостоверяващи плащания по процесните фактури, но такива доказателства липсват, както в административната, така и в съдебната преписка. Непредставянето на доказателства за плащане е особено значимо, тъй като всички фактури изрично предвиждат плащане по банков път. При услуги от вида на процесните – СМР, състоящи се изцяло от труд – доказателството за прехвърляне на насрещната престация е ключов елемент от установяването на реално изпълнение. Липсата на доказателства за паричен поток между страните се явява факт, сочещ към фиктивност на документиранията операции.

В процеса по доказване се установява, че самите фактури, издадени от „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, не съдържат необходимата индивидуализация на предмета и доставките. Описанието

„СМР по акт“ без наличието на договор за услуга и без конкретизиране на вид, обем, място и параметри на услугите не позволява осъществяване на ефективен данъчно-осигурителен контрол и не удостоверява реално извършена стопанска операция. По отношение на представените актове обр. 19 следва да се отбележи, че макар в тях да са описани определени дейности, тези документи сами по себе си не могат да установят фактическо изпълнение на СМР, тъй като не са придружени от задължителните съпътстващи документи, характерни за строително-ремонтната дейност. В производството не са представени договори за възлагане, количествено-стойностни сметки, протоколи за приемане на работа от технически компетентни лица, данни за конкретна локация на обектите, нито документи за използвани материали, механизация, транспорт или други разходи, които обичайно и неизбежно съпътстват реално извършените СМР. Акт обр. 19 като частен удостоверителен документ няма материална доказателствена сила и без опора в пълната техническа и счетоводна документация не може да се приеме за доказателство за действително изпълнение. Следва да се уточни, че действащото данъчно законодателство не предвижда задължение за представяне на пълна строително-техническа документация като условие за признаване на право на данъчен кредит при доставки на строително-монтажни работи. ЗДДС не поставя изисквания за наличие на договор, количествено-стойностни сметки, технически задания или други документи, характерни за строителния процес, и тяхната липса сама по себе си не води до извод за нереалност на доставката. Тези документи имат значение само доколкото подпомагат доказването на действително извършените услуги, но не са елемент от фактическия състав на правото на приспадане. В случаите, когато представените документи – като фактури и актове обр. 19 – съдържат достатъчна индивидуализация на вида, обема, мястото и резултата от извършените работи, те могат да бъдат достатъчни за установяване на реалността на услугата, освен ако не бъдат оборени с насрещни доказателства. В конкретния случай обаче липсата на съпътстваща строителна документация се оценява не като нормативно изискуемо условие, а като фактическо обстоятелство, което, в съвкупност с останалите установени данни допринася за невъзможността да се установи реално извършване на твърдените СМР.

На следващо място, при насрещната проверка доставчикът не е представил нито доказателства за кадрови ресурс, нито за материална обезпеченост. Установено е, че „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД не е имало действащи трудови или граждански договори през процесния период, а представените три граждански договора формално датират от периода, но не са подкрепени с никакви доказателства за изплатени суми, осигурителни вноски, действително положен труд или отчетност. Справките в информационните масиви на НАП не отчитат разходи за труд, възнаграждения или ангажираност на персонал. Това поставя под сериозно съмнение възможността на доставчика да извърши обемни СМР на множество обекти в ограничен период от време. Съгласно трайната съдебна практика липсата на човешки и технически ресурси у доставчика представлява силен и релевантен индикатор за нереалност на доставките, който националният съд е длъжен да вземе предвид при глобалната си доказателствена преценка.

Не могат да бъдат възприети и доводите на жалбоподателя относно т.нар. „последваща реализация“. Твърдението, че услугите били вложени в последващи облагаеми доставки, не доказва реалност на първоначалните доставки. Процесните доставки представляват услуги – СМР, полагане на настилки – които по своята правна и фактическа природа не могат да бъдат „реализирани“ повторно в натура. Представената „справка за последваща реализация“ не установява каквото и да било съответствие между конкретни дейности от процесните фактури и последващи доставки към клиенти, нито съдържа конкретни обекти, обеми, дати, параметри или връзка между стойности. Липсата на корекция на начисления ДДС върху последващите доставки не представлява доказателство за реалност на предходните такива, тъй като не съществува

задължение за корекция по чл. 79 ЗДДС в хипотеза на отказан данъчен кредит поради нереална доставка. Следователно доводът е юридически несъстоятелен.

Неоснователно е и позоваването на жалбоподателя на факта, че в предходен ревизионен период услугите на същия доставчик били признати за реални. Всеки данъчен период е самостоятелен и доказването на факти относно конкретни доставки не се извършва по аналогия с предходни периоди. Наличието на реалност в минало време не създава презумпция за реалност в бъдещи доставки, още повече след като за процесния период е установено отсъствие на ресурс, разходи и персонал.

Съдът намира за неоснователно и твърдението, че отказът от данъчен кредит щял да доведе до „двойно облагане“, тъй като веднъж данъкът бил начислен от доставчика, а веднъж отказан при получателя. При доставка, която не е реално извършена, начисленият в нея ДДС не е „дължим данък“ по смисъла на чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 2 ЗДДС, а представлява данък, вписан във фактура без наличието на действителна облагаема сделка. Затова в подобни хипотези правото на приспадане не възниква, а въпросът дали доставчикът е начислил данък в своя фактура е ирелевантен към възникването на правото на приспадане у получателя.

При всички тези данни настоящият състав, извършвайки оценка на събраните доказателства, приема, че жалбоподателят не е доказал реалното осъществяване на доставките по процесните фактури. Представените документи са непълни, несъответстващи, а в значителната им част – напълно негодни да установят твърдяната стопанска операция. Доказателства за труд, материали, възлагане, приемане, обекти, заплащане или организация на дейността липсват изцяло. Жалбоподателят не е оборил и установените при ревизията факти относно липсата на кадри, ресурс и разходи у доставчика. Осчетоводяването на процесните доставки е само косвено доказателство, което при липса на други преки и непротиворечиви доказателства във връзка с изпълнение на услугата, не може да обоснове безсъмнен извод за нейната реалност.

Както беше посочено по-горе, за обстоятелствата, че този доставчик е извършил фактурираните услуги, ревизираното лице носи доказателствена тежест да проведе пълно доказване - от съвкупната преценка на всички факти, обстоятелства и доказателства по делото да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяването на твърдения факт. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Евита-К“ ЕООД: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Националният съд въз основа на националните правила за доказването в съответствие с принципа на процесуална автономия извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да отговори на спорния материалноправен въпрос относно законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит (т. 32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 "Боник" ЕООД и т. 37 и т. 43 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Евита-К“ ЕООД).

Липсата на реална доставка е основание да се откаже право на приспадане на данъчен кредит поради нарушение на основните принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест само реалните икономически дейности. Съставянето на фактури или документи с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент на знание. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата (решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11,

"Боник" ЕООД, точка 40). В случая отказът по процесните фактури е мотивиран с това, че ревизирият търговец не е получил реално услуги от доставчика, издател на фактурите. След като е получил и осчетоводил документи, по които реално не са осъществени услуги от сочения доставчик, логично е ревизирият лице да знае за осъществената злоупотреба. Освен това, в хода на ревизията е установено, че доставчикът не разполага с кадрова обезпеченост да извърши твърдяните услуги. Настоящата инстанция напълно споделя възприетата от ВАС и СЕС съдебна практика, според която не следва в тежест на получателя по доставките да се вменява в отговорност действията или бездействията на доставчиците – в този смисъл са решения по дела С-324/11 (G. Toth), както и решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (M. Kft и P. D.), макар, че в интерес на получателя по издадената му фактура е да докаже положителният факт на тяхното фактическо извършване. В случая обаче този положителен факт – реално извършени услуги не е доказан с представените фактури. Следователно законосъобразен е отказът на правото на приспадане на данъчен кредит на получателя, като липсата на технически и кадрови ресурс на доставчика, както и липса на доказателства за извършено плащане, следва да се ценят само като косвено доказателство в подкрепа на извода за липса на реална доставка.

Всички тези факти обосновават извод за липса на реално извършване на спорните услуги. При това положение съдът приема, че представените документи не удостоверяват реална стопанска операция, а само формално документиране на несъществуваща доставка.

По изложените съображения, настоящият съдебен състав приема, че РА в обжалваната му част е законосъобразно издаден, а жалбата срещу него като неоснователна следва да се отхвърли.

При този изход на делото на ответника следва да се присъди своевременно заявеното от процесуалния му представител юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, чл. 8, ал. 1 и чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа и предвид материалния интерес на спора – 14 931,71 лв., от които 13 059,59 лв. главница и 1 872,12 лв. лихва, съдът определя на 1 743,86 лв. От страна на жалбоподателя не е направено възражение за прекомерност, поради което съдът не следва да се преценява размерът на юрисконсултското възнаграждение с оглед тълкуванията, дадени в Решение на СЕС от 25.01.2024 г. по дело С-438/22.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Специализирани Подови Покрития” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221124003412-091-001/27.01.2025 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С., в частта, в която е потвърден с Решение № 513 от 23.05.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА „Специализирани Подови Покрития” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Национална агенция за приходите, [населено място], [улица], разноски по делото в размер на 1 743,86 лева (хиляда седемстотин четиридесет и три лева и осемдесет и шест стотинки).

Решението може да се обжалва с касационна жалба, чрез Административен съд – София-град, пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението му на страните.

Решението да се съобщи по реда на чл. 137 АПК, § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: