

# РЕШЕНИЕ

№ 3932

гр. София, 14.06.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 14.03.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **3992** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на „Картел 97“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], ул „Х. А.“ № 54, партер, чрез адв. С. Ж. срещу Ревизионен акт № Р-22221020008073-091-001/16.07.2021 г., издаден от И. М. Р. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 253/16.02.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 148 849,74 лв. за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 31.10.2020 г. и са начислени лихви за забава в размер на 18 043,54 лв.

Жалбоподателят поддържа, че РА потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен поради противоречието му с материалния закон – ЗДДС. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства както от „Картел 97“ ООД, така и при извършената насрещна проверка от страна на доставчиците „Гритъроу“ ООД, „Дитрахт“ ООД, „Ем Ти Драст“ ООД и „Брист Тракт“ ООД, от които се установявало предмета на доставките, тяхното възлагане и прието изпълнение, счетоводното им отразяване, начисляването на данъка от доставчиците, наличната ресурсна обезпеченост, за осъществяване на доставките. Сочи, че за

извършването на доставките са налице множество преки доказателства. Доставчикът по всяка от спорните доставки е отразил издадените фактури в отчетните си регистри по ЗДДС. По този начин доставчикът е потвърдил извършването на доставките. Счита, че съставените и подадени справки-декларации и дневници за продажби следва да се кредитират като достоверни, тъй като съдържали неблагоприятни за доставчика изявления. Това било така, тъй като отчитането на всяка продажба водило до увеличаване на данъчните задължения на доставчика за съответния период. Твърди, че доставчиците били съставили необходимите съгласно закона първични счетоводни документи, както и счетоводни регистри, в които са отразени извършените продажби и издадените фактури. Относно извършените от доставчиците услуги били представени множество доказателства - договори, заедно с приложенията към тях на обектите, за които ще бъдат извършени услугите, както и констативни протоколи по периоди за приемане на изпълнението на извършените услуги. Сочи, че доставчиците са имали наети лица за извършване на услугите и констатацията на органите по приходите за липса на материална и кадрова обезпеченост била невярна. Излага подробни съображения в подкрепа на твърденията си. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт № Р-22221020008073-091-001/16.07.2021 г., потвърден с Решение № 253/16.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Претендира разноски по делото.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуален представител поддържа жалбата и иска отмяна на РА като незаконосъобразен и противоречащ на материалния закон. Подробни доводи за незаконосъобразност на РА са изложени в депозираните по делото писмени бележки. Направено е искане за присъждане на разноски в производството по делото, съгласно списък на разноските.

Ответникът - Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител заявява становище за неоснователност на жалбата, като счита оспорения РА за правилен и законосъобразен. Депозира писмени бележки. Моли да се вземат предвид съображенията, изложени в решението на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София-град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020008073-020-001 от 18.12.2020 г., е възложено извършването на ревизия на „КАРТЕЛ 97“ ООД за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.11.2019 г. до 31.10.2020 г. Заповедта е връчена по реда на та. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 13. 01.2021 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22221020008073-020-002 от 12.03.2021 г., № Р-22221020008073-020-003/12.04.2021 г. и № Р-22221020008073-020-004 от 12.05.2021 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 11.06.2021 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на

основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020008073-092-001 от 24.06.2021 г., връчен електронно на 29.06.2021 г., като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК жалбоподателят не е подал писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с издаване на РА № Р-22221020008073-091-001 от 16.07.2021 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 30.07.2021 г., с който за данъчните периоди от м. 11.2019 г. до м. 10.2020 г. на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 148 849,74 лв. и са начислени лихви в размер на 18 043,54 лв.

В ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното дружество е извършвало дейност свързана с охрана на лица и обекти, за извършването на която притежава лиценз № 2116/25.06.2012 г. Предмет на доставките са услуги, изразяващи се в контрол за качеството на изпълнение на монтираните сигнално-охранителни системи, ежедневен обход на всички устройства, включени в системата за видеонаблюдение, ежеседмична профилактика, включително почистване на устройствата за видеонаблюдение на обекти на жалбоподателя.

От доставчика „Ем Ти Драст“ ЕООД били представени 8 фактури, издадени на „Картел 97“ ООД; Договор от 23.10.2019 г., по силата на който „Ем Ти Драст“ ЕООД приема да предоставя услуги по контрола при изпълнението на служебните задължения на служителите на възложителя, в т.ч. извършване на проверки на място на служителите на дружеството, оформяне на протоколи от извършените проверки и др.; 6 констативни протокола; 6 отчета към протоколи; хронология на счетоводна сметка 411 Клиенти. От страна на проверяваното дружество не са представени документи за разплащане по фактурите, за начин на калкулиране на цената на услугите, както и за лицата, които са ги извършили.

От доставчика „Дитрахт“ ЕООД били представени 16 фактури, издадени на ревизираното дружество; Договор от 28.10.2019 г. с предмет - Довереникът се задължава да извършва за сметка на доверителя периодичен месечен контрол /24 часа в денонощието/ върху видеопотоците от камерите и други СОС на обекти на доверителя на територията на Република България; Приложение № 1 към договора; 9 констативни протокола; хронология на счетоводна сметка 411. Констатирано е, че не са представени доказателства за извършени плащания по доставките, както и за кадрова и техническа обезпеченост. От проверяваното лице не са били представени документи за извършени разплащания по фактурите, информация за начина на калкулиране на цената и нейните елементи - материали, труд и др., информация кои лица са извършили услугите.

По отношение на доставчика „Брист Тракт“ ООД са представени 20 фактури; Договор от 01.04.2020 г. с предмет: осъществяване на контрол за качеството на изпълнение на монтираните сигнално-охранителни системи, включително непрекъснат мониторинг на видеопотоците от всички камери на обектите на „Картел 97“ ООД в С. и страната; „Брист Тракт“ ООД се е задължило да осъществява допълнително: ежедневен обход на всички устройства, включени в системата за видеонаблюдение на доверителя,

ежемесечна профилактика, включително почистване на устройствата за видеонаблюдение, рестартиране на устройства с прекъснат достъп и промяна на храняващи блокове на устройства в системата на доверителя; Приложение № 1 към договора със списък на обектите на „Картел 97“ ООД; констативни протоколи за приемане на изпълнени задължения по договора; Споразумение за прекратяване на договора от 28.08.2020 г.; банково извличение; хронология на сметка 411. От проверяваното дружество не са били представени доказателства за редовно водено счетоводство, за водена кореспонденция с ревизираното лице, за дата и място на възникване на данъчното събитие и т.н.

За целите на насрещните проверки, органите по приходите са извършили и проверки в информационния масив на НАП относно относими за доставчиците обстоятелства. Констатирано е, че издадените от тях фактури на ревизираното дружество са отразени в дневниците им за продажби за съответните периоди. Установено е, че за периодите на издаване на фактурите доставчиците не са имали назначени лица на трудови договори, никой от тях не е подавал уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/, не са подавани и декларации обр. 1 и обр. 6. Констатирано е още, че в информационния масив на НАП няма данни за притежавани от дружествата недвижими имоти и движими вещи, в т.ч. и транспортни средства. На четирите дружества са извършвани множество насрещни проверки, при които те не са представяли изисканите им документи. От органите по приходите е установено, че на „Ем Ти Драст“ ЕООД, „Дитрахт“ ЕООД и „Брист Тракт“ ООД са извършени ревизии по ЗДДС, при които същите не са осигурили достъп до счетоводната им информация, нито са представили документи във връзка с извършваната дейност. Налице е констатация, че горепосочените три дружества и „Гритъроу“ ЕООД декларират дейност в големи размери, за която не представят документи. Посочено е, че няма данни същите да отчетат разходи за вода, електроенергия, телефони, интернет и др. консумативи, пряко свързани и доказващи извършване на реална дейност

Органите по приходите на база извършените процесуални действия в хода на ревизионното производство и представените от доставчиците на жалбоподателя документи, а именно „Гритъроу“ ООД, „Дитрахт“ ООД, „Ем Ти Драст“ ООД и „Брист Тракт“ ООД са отказали право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на „Картел 97“ ООД по периоди и доставчици, както следва:

- за данъчните периоди от м. 11.2019 г. до м. 02.2020 г. вкл. общо в размер на 31 600,00 лв. по 8 фактури, издадени от „Ем Ти Драст“ ЕООД;
- за данъчните периоди от м. 11.2019 г. до м. 03.2020 г. вкл. общо в размер на 46 000,00 лв. по 16 фактури, издадени от „Дитрахт“ ЕООД;
- за данъчните периоди от м. 04.2020 г. до м. 08.2020 г. вкл. общо в размер на 50 000,00 лв. по 20 фактури, издадени от „Брист Тракт“ ООД и
- за данъчните периоди м. 09.2020 г. и м. 10.2020 г. вкл. общо в размер на 20 000,00 лв. по 8 фактури, издадени от „Гритъроу“ ЕООД.

Като мотив за всички доставчици общо било прието, че за изпълнение на доставките с предмет – доставки на услуги, изразяващи се в контрол за качеството на изпълнение на монтираните сигнално-охранителни системи, ежедневен обход на всички устройства, включени в системата за видеонаблюдение, ежеседмична профилактика, включително почистване на устройствата за видеонаблюдение на обекти на жалбоподателя, било необходимо изпълнителите да разполагат с кадрова и техническа

обезпеченост, доказателства за което не били ангажирани. Прието е, че дружествата доставчици не са имали назначени лица по трудови или граждански договори, нито са били налице данни за наемане на подизпълнители. Ревизиращите са приели, че липсват доказателства за фактическите извършители на услугите, а от там и, че такива изобщо са изпълнени. Органите по приходите са отбелязали, че при издаване на документ, без да е налице реално осъществена доставка, същият се явява с невярно съдържание. Посочено е също така, че според константната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/, издаването и използването от страна на получателя на фактури с невярно съдържание, следва да се счита за част от данъчна измама. Когато не са налице реално извършени доставки на стоки/услуги, този факт няма как да не е известен на получателя, тъй като същият е получил само данъчни документи, но не и стоки/услуги.

Срещу РА от „Картел 97“ ООД е подадена жалба до директор на Дирекция „ОДОП“, като с Решение № 253/16.02.2022 г., директорът на Дирекция „ОДОП“, ревизионният акт е РА е потвърден.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, прието от съда, като обективно и безпристрастно изготвено и като неоспорено от страните по делото. От заключението на вещото лице се установява, че всички процесии фактури са осчетоводени и декларирани в регистрите по ЗДДС. Осчетоводяването е направено в месеца, за който се отнасят (вижда се от месечните справки на сметка 602 Разходи за външни услуги) и с оглед на проверените счетоводни записвания на фактурите от процесите доставчици, вещото лице е извело извод за редовност на воденото счетоводство. Констатирало е още, че „Картел 97“ ООД за процесния период декларира в дневника си за продажби общо 179 броя фактури с обща данъчна основа на всички в размер на 1 975 558 лева и полагащия се размер на ДДС в размер на 395111,60 лева. За процесните доставчици са налице договори, в които са дефинирани обектите за които се отнася разхода. Посочено е, че дружеството жалбоподател е декларирал продажба за всеки от месеците включени в процесния период за същите обекти за които се отнасят разходите. На това основание вещото лице е посочило, че е налице последваща продажба за всички процесии доставчици. По отношение на кадровата обезпеченост е изведено следното заключение за доставчиците: - Брист Тракт ЕООД – 2 броя граждански договори и протокол с неприети декларации обр 1-10 броя и обр.6 -2 броя; Дитрахт ЕООД - 2 броя граждански договори и протокол с неприети декларации обр. 1 - 6 броя и обр.6- 1 бр.; Ем Ти Драст ЕООД - 5 броя граждански договори и Гритъроу ЕООД - 2 броя граждански договори.

По делото са приобщени освен представените с административната преписка доказателства и представените такива от страна на жалбоподателя допълнителни такива.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „Картел 97“ ООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт №

P-22221020008073-091-001/16.07.2021 г., издаден от И. М. Р. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 253/16.02.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 148 849,74 лв. за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 31.10.2020 г. и са начислени лихви за забава в размер на 18 043,54 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал.2 ДОПК, като ревизията е възложено надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК-РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

#### ***По материалната законосъобразност на акта:***

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от „Гритъроу“ ООД, „Дитрахт“ ООД, „Ем Ти Драст“ ООД и „Брист Тракт“ ООД, се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик стоките респ. услугите.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112-120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК /арг. от § 2 ДР на ДОПК/ „КАРТЕЛ 97“ ООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти,

на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. ||а|| от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

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

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно - не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам - по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т.

1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. ||а|| от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от: качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/; своенето на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС; получаването на стоките/услугите по доставката /...действителното извършване на облагаемата сделка.../ според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/; - отрещането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

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

В множество свои решения СЕС - напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: "Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано" (т. 33).

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

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане - разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието - доставка, не и - сделка. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещнотранслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е



настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

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

В настоящия случай, съдът намира, че и по отношение на четиримата доставчици органите по приходите за да откажат право на приспадане на данъчен кредит са извели общи изводи, а именно, че преките доставчици не разполагат с техническа и кадрова обезпеченост за доставка на услуги, изразяващи се в контрол за качеството на изпълнение на монтираните сигнално-охранителни системи, ежедневен обход на всички устройства, включени в системата за видеонаблюдение, ежеседмична профилактика, включително почистване на устройствата за видеонаблюдение на обекти на жалбоподателя.

Така направените изводи на органите по приходите са неправилни, с оглед ангажираните по делото доказателства.

От ангажираните по делото доказателства, както и от прието по делото заключение на вещото лице, се установява, че е налице реалност на извършените услуги.

Относно „Дитрахт“ ЕООД, жалбоподателят е ангажирал доказателства по силата които се установява, че същият е поел задължение да извърши за сметка на възложителя /жалбоподател в процеса/ периодичен месечен контрол, 24часово наблюдение на видеопотоците от камери и други СОС на обекти на „Картел 97“ ООД. Индивидуализиране са обектите къде е извършена услугата, а именно „Балкан Керамик“ АД; 37 СУ Р. К.; „ДСВ Роуд“ ЕООД; 59 ОУ В. Л. - [населено място] „Митвас“ ЕООД; „Танел“ ООД; 97 СОУ Братя М. С.; Асфалтова база [населено място] -Асфалтова база [населено място]; Кожарска фабрика „Евроледър“ гр Етропол; Топ Груп - Шоу рум [населено място] и 90 СУ Ген. Х. Де С. М.. Установява се също, че за така извършени услуги са издадени фактури, като към всяка е налице и приемо-предавателен протокол за приемане на работата. Наред с това по делото са ангажирани доказателства за кадрова обезпеченост на доставчика, при който били назначени лице по граждански договори.

Относно доставчик „Ем ти драст“ ЕООД се установява, че същият по силата на договор от 23.10.2019 г., в качеството му на изпълнител е поел задължение да извършва контрол при изпълнението на служебните задължения на служителите назначени от Картел 97 ООД, както и тези проверки да са съобразени с организационно-техническата част на изпълнението по охрана на тези обекти. Установява се, че издадени 8 фактури от този процесен доставчик, както към всяка една има приложен протокол за приемане на изпълнение по договор и отчет, в който са посочени и обектите, където е извършена услугата, а именно: „Пътно поддържане“ гр. О., Асфалтова база [населено място], Асфалтова база [населено място], Асфалтови бази с Г., [населено място] бара, училища, шоурум, база на БалканКерамик АД и на Д. Роуд и други обекти. Видно от така представените

доказателства в тях са описани параметрите на извършения контрол на служители, а именно такъв за облекло, закъснения и други нарушения. Налице са издадени фактури, които са осчетоводени от жалбоподателя и към които има приложени протоколи за приемане на работа. Освен протоколите са приложени и отчети за извършената дейност по контрол на персонала, като от там са видни и обектите, в които е извършван контрол. Относно кадровият ресурс е установено наличието на 5 броя сключени граждански договора, така както е констатирало и вещото лице.

По отношение на „Брист Тракт“ ЕООД, жалбоподателят е ангажирал доказателства от които се установява, че дружеството доставчик е поел задължението по силата на сключен договор от 01.04.2020 г. да осъществява контрол за качеството на монтираните С., заедно с непрекъснат мониторинг на видеопотоците от всички камери на обектите на доверителя в С. и страната (по прил 1). В същият договор допълнително е уговорено да се извършва от изпълнителя и ежедневен обход на всички устройства, включени в системата за видеонаблюдение, ежеседмична профилактика, включително почистване на устройствата за видеонаблюдение и рестартиране на устройства с прекъснат достъп и подмяна назахранващи блокове на устройства в системата на доверителя. Посочени са и обектите. Приложени са по делото и фактури, както и към всяка фактура протокол за приемане на работата. Налице са и доказателства за сключени две броя граждански договори.

Изброените по-горе доказателства са представени и за доставчикът „Гритъроу“ ООД. В случая с оглед на така приобщените по делото доказателства, съдът намира, че се доказва извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги и стоки от посочените доставчици е необоснован и несъответен с приложимия материален закон. По безспорен начин се установява предметът на извършените услуги от конкретния доставчик, къде са извършени последните, на кои обекти училища, офиси, складови бази, асфалтови бази, кариери, пътно поддържащи бази и строителни обекти в С. и България е осъществена охраната, както и, че за извършения контрол на работниците са ползвали услуги на Ем Ти Драст ЕООД, а за осъществяване на техническата поддръжка и профилактика на съоръженията за видеонаблюдение е използван подизпълнител - ДИТРАХТ ЕООД, БРИСТ ТРАКТ ЕООД, Гритъроу ЕООД.

Ето защо като незаконосъобразни следва да се приемат констатациите на органите по приходите, че в хода на ревизията не е установено по категоричен начин извършването на доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС от страна на четиримата доставчици към дружеството жалбоподател, които констатации се основават само на фактите, че доставчиците не разполагат с техническа и кадрова обезпеченост.

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

Не е спорно, и че дружествата доставчици са декларирали в дневниците си за продажби издадените от тях фактури във връзка с дейностите в полза на „Картел 97“

ООД и по този начин са потвърдили доставките по сключените договори. Като се отчита наличието на фактури за доставките и изискването на други частни документи - договори, протоколи за приемане на извършеното и др., с които да се доказват извършваните доставки, неправомерно се отказва правото на данъчен кредит по спорните фактури.

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

Съдебната практика на Съда на Европейския съюз ясно сочи, че е недопустимо като условие за наличие на правото на данъчен кредит, да се задължава получателят на доставката да представя доказателства как и по какъв начин съответните доставчици са осъществили доставките. В т. 2 от диспозитива на Решение от 22 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Според съдържанието на това решение, правото на данъчен кредит следва да се признае от органите по приходите дори само ако получателят не притежава други документи, освен фактурата за доставката, при условие, че не разполага с данни за евентуални нарушения или измама. В т. 61 и т. 65 от цитираното решение Съдът изрично изяснява, че органите по приходите не могат да прехвърлят доказателствената тежест, като изискват от получателите по доставките доказателства, касаещи възможността на техните доставчици да осъществят услугите и при липса на такива да отказват правото му на данъчен кредит. В цитираното съдебно решение (дело С-142/11, т. 23-29), съдът разглежда хипотеза, при която доставчиците на Вау М не са удостоверили, че са разполагали с необходимите материали за извършване на посочените услуги, както и с необходимите работници (т. 26) или изобщо не са били открити от органите и не е предоставил информация за осъществените сделки (т. 28). Въпреки това, съдът приема, че правото на данъчен кредит не може да бъде засегнато, ако получателят не е знаел, че съответната сделка е част от данъчна измама - в т. 47 се сочи, че „режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива и припомнен в точки 37 - 40 от настоящото решение, не допуска данъчнозадължено лице - което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС - да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане.

Във връзка с посочено по-горе, в констатациите в РД и РА отказът на данъчен кредит се обосновава с неналичието на ресурсна обезпеченост при доставчиците „Гритъроу“ ООД, „Дитрахт“ ООД, „Ем Ти Драст“ ООД и „Брист Тракт“ ООД. Според практиката

на СЕС, видно от т. 31 и т. 1 от диспозитива по дело C-18/13 "М. П.", Съдът на ЕС изрично приема, че дори да е установено, че услугите или доставките не са били извършени от посочения доставчик или от негов подизпълнител (по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица), това не е достатъчно да бъде отказано правото на данъчен кредит. Съдът допуска отказа на правото на данъчен кредит ако са изпълнени "следните две условия - посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама - нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери."

В случая, е доказано наличието на фактическото извършване на доставките от „Григъроу“ ООД, „Дитрахт“ ООД, „Ем Ти Драст“ ООД и „Брист Тракт“ ООД. Според и не са налице данни за привидност на доставката, извършена от тези доставчици, нито са налице обективни данни последните да са знаели за извършването на такива доставки.

В настоящият случай не е установено и не може да съществува участие в привидни доставки от страна на „Картел 97“ ООД, тъй като дружествата доставчици са отразили спорните фактури в дневниците за продажби и жалбоподателят е наблюдавал процеса на извършване на услугите изразяващи се в контрол за качеството на изпълнение на монтираните сигнално-охранителни системи, ежедневен обход на всички устройства, включени в системата за видеонаблюдение, ежеседмична профилактика, включително почистване на устройствата за видеонаблюдение на обекти на жалбоподателя. Не е доказано жалбоподателят да е знаел за осъществени измами или нарушения от страна на съответния доставчик или трети лица. Обективни данни за измама, за която „Картел 97“ ООД е знаело напълно липсват. Органите по приходите незаконосъобразно прехвърлят тежестта на доказване върху дружеството, без да са проверили обектите на място, нито пък са изследвали отношенията на доставчика с трети лица, каквато възможност дружеството няма. Дори практиката на НАП е в смисъл, че при липса на обективни данни за измама при получателя трябва да му се признае правото на данъчен кредит.

Това личи от дадените изрични указания на изпълнителния директор на НАП с писмо и. № 20-00-134 от 21.06.2013 г. на НАП относно: ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка (същите са публично достъпни на интернет страницата на НАП) - за спазване на практиката на Съда на Европейския съюз. Видно от дадените указания, правото на данъчен кредит следва да се откаже, само когато бъдат установени и допълнителни обстоятелства, които да установяват знание или задължение за знание за злоупотребата от получателя по доставката: - стр. 3, абз. 8 от указанието: Следователно разграничението между случаите, в които се изследва наличието на злоупотреба с ДДС, когато липсва действителна доставка между посочените във фактурата лица, следва да се направи въз основа на действията на получателя. Когато липсата на доставка произтича от неговите собствени действия и същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС. И обратно - когато недействителността на доставката произтича от действията на доставчика или негови предходни доставчици, а не от действията на получателя, е необходимо да бъдат установени и допълнителни обстоятелства, а именно наличие на злоупотреба

с ДДС и знание или задължение за знание за злоупотреба у получателя по издадената фактура. В тези указания относно субективната симулация е в т. 2.2.2 е посочено, че „когато се установи, че лицето получател по фактурата не е знаело, че участва в привидна доставка (издателят на фактурата не е действителния доставчик на стоката или услугата), правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде отказано само ако се установи наличието на ДДС злоупотреба, за която получателят на доставката е знаел или е бил длъжен да знае“.

Ето защо, разгледан в светлината на европейската практика и указанията на изпълнителния директор на НАП в настоящия случай е незаконосъобразно на „Картел 97“ ООД да се отказва правото на данъчен кредит по спорните фактури.

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

**По разноските по производството:**

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 5817 лв., съгласно представен списък на разноските.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Картел 97“ ООД, ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221020008073-091-001/16.07.2021 г., издаден от И. М. Р. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 253/16.02.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 148 849,74 лв. за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 31.10.2020 г. и са начислени лихви за забава в размер на 18 043,54 лв.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите разноски да заплати на Картел 97“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], ул. „Х. А.“ № 54, партер, чрез адв. С. Ж., сумата от **5817 лева**, представляващи разноски по делото.

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

**СЪДИЯ:**