

# РЕШЕНИЕ

№ 4690

гр. София, 12.07.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 1 състав, в публично заседание на 23.06.2023 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Добромир Андреев**

при участието на секретаря Галя Илиева, като разгледа дело номер **2991** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)

Образувано е по жалба от „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002222000756-091-001/21.09.2022 г., издаден от Г. М. В. – Н. – орган, възложител на ревизията и Е. М. И. – Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 7/05.01.2023 г. на директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. (ЦУ на НАП – С.).

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочил, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на получените доставки. Моли оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, не взема становище по жалбата.

Административен съд София – град, Трето отделение, 1-ви състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002222000756-020-001/16.02.2022 г., връчена на електронен адрес на 23.02.2022 г. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчен период от 01.02.2021 г. до 31.03.2021 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите

от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-84-2200-100/15.02.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Директорът на ТД на НАП е овластен да упражнява правомощия на орган по назначаването съгласно представена по делото Заповед № ЗЦУ-807/08.07.2015 г. на Изпълнителния Директор на НАП, с която в т. 5 изрично е посочено, че при отсъствие на титуляр на длъжност, заета от държавен служител, директорите на ТД на НАП определят служител, който да изпълнява задълженията му при условията на чл. 84 от ЗДСл. Въз основа на изложеното съдът приема, че органът по приходите Ф. С. Й. е разполагала с правомощия да възложи процесната ревизия в качеството ѝ на заместник на Г. М. В.-Н.. Сроктът, в който следва да се завърши ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР на 23.02.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР № Р22002222000756-020-002/16.05.2022 г., издадена от Г. М. В. - Н., срокът за завършването на ревизията е продължен до 22.07.2022 г. Посочените лица са упълномощени да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. На 14.07.2022 г., в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, е издаден Ревизионен доклад (РДО № Р-22002222000756-092-001/14.07.2022 г., връчен по електронен път на 19.07.2022 г. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизионното производство завършва с РА № Р-22002222000756-091-001/21.09.2022 г., издаден от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С процесния РА са установени допълнително задължения по ЗДДС общо в размер на 36 395,88 лв. /в т.ч. главница в размер на 33826.15 лв. и лихви за забава в размер на 2 569,73 лв./ Същите са в резултат на непризнато на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и чл. 71, т. 1 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури за декларираните получени доставки за периода от 01.02.2021 г. до 31.03.2021 г. общо в размер на 33 826,15 лв., в това число в размер на 31 310,00 лв. по 9 фактури, издадени от „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и в размер на 2 516,15 лв.. по всички останали фактури за покупки от „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД за ревизираните периоди. Предвид установеното декларираният, съгласно подадени от дружеството справки-декларации, резултат ДДС за внасяне общо в размер на 2 072,66 лв. за ревизираните периоди е коригиран на ДДС за внасяне общо в размер на 35 998,81 лв. РА е връчен по електронен път на 18.10.2022 г.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред с вх. № 53-06-9152/31.10.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1756/02.11.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 7/05.01.2023 г. на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. споеният РА е потвърден. Същото е връчено на жалбоподателя на 10.02.2023 г. Решението е издадено от Е. С. П. –директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в

настоящото решение. В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД е „Частна охранителна дейност без използване на технически системи“.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. На основание чл. 45 ал. 2 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците „Стронг-Селект“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Маркан“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Селект Фасилити Мениджмънт ЛТД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], както и на доставчиците: „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД ЕИК[ЕИК]; „Ив Консулт 21“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Пулс Мениджмънт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Цветелена-ИВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Телепол“ ЕООД ЕИК[ЕИК], описани подробно в РД, като резултатите от проверките са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки.

По отношение на доставчиците са извършени служебни проверки в информационната система на НАП. Установено е, че за посочените дружества доставчици липсват доказателства за реалност на доставките, документиран с издадените от тях фактури. Констатирано е също, че доставчици имат и задължения в големи размери, вкл. и по РА. Някои от доставчиците не притежават кадрова, материална, техническа и технологична обезпеченост за осъществяване на стопанска дейност, съответно те не са във възможност да извършат реално облагаеми доставки. От извършените насрещни проверки ревизиращите органи са формирали извод за липсата на материален и кадрови потенциал както на самото ревизирано лице, така и на неговите доставчици да извършат фактурираните доставки.

Ревизиращите са направили анализ на представените доказателства и резултатите от извършените в хода на ревизионното производство проверки, като са обосновали заключение, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, чл. 9 от ЗДДС на дружеството следва да бъде отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 36 395,88 лв. по издадените от „Стронг-Селект“ ЕООД; „Маркан“ ЕООД, „Селект Фасилити Мениджмънт ЛТД“ ЕООД, „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД; „Ив Консулт 21“ ЕООД, „Пулс Мениджмънт“ ЕООД, „Цветелена-ИВ“ ЕООД, „Телепол“ ЕООД фактури, тъй като не удостоверяват реални доставки.

От правна страна:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 от ДОПК.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от 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 материално-правните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА № Р-22002222000756-091-001/21.09.2021 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 от ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Приобщени са разпечатки от електронни документи, които представляват възпроизведени на хартиен носител електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (загл. изм. ДВ бр. 85/2017 година), които материализират електронно изявление, подписано при условията на чл. 13 от същия закон. От електронните документи и удостоверенията към всеки от тях съдът констатира, че разпечатаните документи са идентични с представените в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

С РА по отношение на ревизираното дружество е прието, че ползвало право на данъчен кредит в общ размер на 96,00 лв. по две фактури, издадени от „Телепол“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ на 18.03.2022 г. са депозирани следните документи: движение на сметка клиент „С. С.“ за период от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г.; две фактури, издадени през периода от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г. с предмет: техническа консултация и поддръжка при работа със системата И., с която се управлява дейността по охрана на обекти. Констатирано е, че „Телепол“ ЕООД разполага с необходимия трудов ресурс. По данни от ИМ на НАП дружеството е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл.92 от ЗКПО за 2021 г., както и ГФО в Търговския регистър. Други доказателства за извършената услуга не са ангажирани от „Телепол“ ЕООД.

Установено е, че ревизираното дружество не е ангажирало издадените от този доставчик фактури, нито доказателства, удостоверяващи реалността на доставките.

По отношение ползване на право на данъчен кредит в размер на 820,00 лв. по две фактури, издадени от „Пулс Мениджмънт“ ЕООД, с предмет на доставка рекламни услуги по договор, органът е приел, че е представен договор от 26.10.2020 г., съгласно който „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД възлага на „Пулс Мениджмънт“ ЕООД да осигури рекламни позиции за представяне на рекламна информация за ревизираното лице, срещу заплащане на възнаграждение в стопанисваните от него обекти /фитнес зали ПУЛС/, което следва да е описано в Приложение № 1 към договора. Органите по приходите са отбелязали, че изрично в т. 4 от връченото на проверяваното лице ИПДПОЗЛ е изискано да представи информация относно начин на извършване на предоставените услуги, но данни за това не са ангажирани. Констатирано е, че не е представено приложението към договора, както и доказателства, удостоверяващи лицето/лицата, извършили рекламата, конкретният обект/обекти където е извършена същата. Липсват данни за предмета на рекламната услуга, видът на рекламните материали, съоръжения и продукти, позициите, размерът на рекламните площи, начина на рекламирането и формирането на цената на услугата, отговорните служители. Ревизираното лице също не е ангажирало доказателства в горната посока.

По отношение на ползвано от ревизираното лице право на данъчен кредит в размер на 500,00 лв. по фактури, издадени от „Ив Консулт 21“ ЕООД е прието, че са представени фактурите, които са с предмет на доставка - счетоводна услуга, договор за счетоводно обслужване. Установено е, че предмет на дейност на доставчика е извършване на счетоводни и икономически консултации, съставяне на годишни, междинни и други финансови отчети. Съгласно представено писмено обяснение,

процесните услуги са извършени от управителя и едноличен собственик на капитала на дружеството - В. П. З., като доставчикът не разполага с лица, назначени по трудови и/или граждански договори. В същото време е констатирано, че по данни от ИС на НАП документите по ЗДДС на ревизираното лице се подават с КЕП от I. А. I., № 23C49CF4, за която няма данни в какво качество извършва тази дейност, доколкото, както е установено в РД, няма данни за назначени лица по трудови или граждански правоотношения. В контекста на горното ревизиращите са отбелязали, че не са представени доказателства за наличие на необходимите професионални умения на управителя, за начина на формиране на фактурираната счетоводна услуга, за извършено плащане. Няма счетоводени разходи за нает офис, персонал, активи за наличието на компютърни и периферни устройства и счетоводен продукт и има задължения по данъчна сметка. Прието е, че няма яснота относно вида на услугата, извършването и предаването ѝ.

По отношение на ползвано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 267,00 лв. по фактура, издадена от „Цветелена-ИВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предмет на доставката: униформено облекло по видове, проверяващите са приели, че дружеството е представило процесната фактура, аналитичен регистър на клиент „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД. Констатирано е, че фактурата не е платена. Установено е, че за проверявания период дружеството е декларирало шивашка дейност за производство на мъжки и дамски облекла в собствено производствено помещение, находящо се в [населено място],[жк][жилищен адрес] партер. Доказателства за извършената услуга по ушиване и предаване на униформено облекло не са ангажирани. Липсват данни за кого е предназначено облеклото и по какъв начин е свързано с дейността на ревизираното лице. От страна на „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД не е представена процесната фактура, нито други придружаващи документи, удостоверяващи реалното ѝ изпълнение.

По отношение на ползвано от ревизираното лице право на данъчен кредит в общ размер на 31310,00 лв. по девет фактури, издадени от „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД, е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП № П-22221022041763-141-001/ 04.05.2022 г. и изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221022041763-040-001/14.03.2022 г. На дружеството е извършена ревизия, приключила с РА № Р-22221021003958092-001/ 02.11.2021 г., с който са установени задължения в особено голям размер, които не са внесени. Актът не е обжалван и е влязъл в сила. Ревизията е обхващала и проверявания в настоящата ревизия период, поради което като относими, документите са приобщени с Протокол № П-22221022041763-ППД-001/ 21.04.2022 г. При извършени от приходните органи служебни проверки в ИС на НАП, е установено, че фактурите са отразени в дневниците за продажбите за съответните периоди, дружеството е регистрирано за целите на ЗДДС и впоследствие дерегистрирано по инициатива на орган по приходите /в период, следващ издаването на процесните фактури/. Констатирано е, че има две наети на 29.03.2021 г. лица по трудово правоотношение на длъжности: „архитект“ и „общ работник строителство на сгради“.

По фактурите, издадени от „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД, от ревизираното дружество са представени единствено три фактури и договор № 0005/ 15.01.2021 г., съгласно който „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД се задължава да достави и продаде на ревизираното дружество съоръженията по негови проекти, както и да извърши строително-монтажни дейности със свои материали и труд. „Терм Инженеринг Груп“

ЕООД описва дейностите, подлежащи на продажба по вид и количество в Приложения, явяващи се неразделна от договора. Съгласно приложението СМР следва да се извършат на обект в [населено място], [улица],[жк]. Дейностите включват ръчно изкопаване на канал; полагане на кабели в гофрирана тръба; изграждане и монтаж на стълбове за видеонаблюдение; окабеляване и монтаж на кабел и др. Трите представени от общо деветте фактури - № 55/ 11.02.2021 г., № 59/ 17.02.2021 г. и № 63/ 25.02.2021 г., с предмет авансово плащане по договор, както и приемо-предавателни протоколи с дати, съответстващи на датите на издаване на фактурите. В протоколите са описани приетите дейности. Представени са също и счетоводни документи, според които фактурите са осчетоводени по сметка 602 „Разходи за външни услуги,“ хронологичен дневник на продажбите и фактури № [ЕГН]/28.02.2021 г., №.10000000013/31.01.2021 г. и № 10000000021/31.03.2021 г., издадени на „Гранд Протекшън Секюрити“ ЕООД с предмет: охрана по договор и фактура № 10000000017/28.02.2021 г., издадена на „С. С.“ Д. с предмет охрана по договор. Представени са платежни документи за извършено плащане по банков път. Ревизиращите са констатирани, че е налице само едно плащане от дата 18.03.2022 г. в размер на 2 400,00 в., като останалите платежни нареждания са извършени на дати извън ревизирия период и поради това не могат да бъдат обвързани с процесните фактури.

Поради направения извод за липса на персонален капацитет за извършване на услугите, от страна на ревизиращите са предприети действия за извършване на проверка на основния доставчик на „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД - „Администриране и защита на лични данни“, ЕИК [ЕИК]. Констатирано е, че дружеството няма назначени по трудови правоотношения лица. Установено е, че за периоди, предхождащи проверявания, по отношение на дружеството е извършена ревизия, при която е установено, че фактурираните и декларирани продажби от „Администриране и защита на лични данни“ ООД са консултантски, монтажни и транспортни услуги. Констатирано е, че дружеството не се намира на посочения адрес за връзка с НАП, налице са публикувани съобщения в масива на НАП за издирването му, както и не отваря деклариран имейл за контакт с органи по приходите. Дружеството е включило в дневниците си фактурите, издадени на „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД. Установено е, че към момента на проверката, дружеството има задължения в особено голям размер, не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО. В периодите, в които са подавани СД по ДДС същото е декларирало доставки от рискови доставчици.

Въз основа на тези факти и доказателства, органите по приходите са счели, че не са изпълнени законовите предпоставки за признаване на ползването от ревизираното лице право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД. В хода на извършената насрещна проверка от процесния доставчик не са представени документи, относими към документираните доставки, в т.ч. място на извършване на услугата, използвани материали и активи, данни за изпълнител или подизпълнител. Направен е извод, че дружеството не притежава кадрова, материална, техническа и технологична обезпеченост за осъществяване на стопанска дейност, съответно то не е във възможност да извърши реално облагаеми доставки, в т.ч. и тези, фактурирани на „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД. По аргумент на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, приходните органи са приели, че документите, които не са представени от проверяваното дружество, не съществуват. От „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД не са

представени всички процесни фактури, по които е ползвано право на данъчен кредит, договори, приемо-предавателни протоколи, платежни и транспортни документи, товарителници и други документи, доказващи наличие на доставки на стоки и услуги по см. на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Органите по приходите са счели, че поради липса на данни за извършено плащане, представените три фактури с предмет „авансово плащане по договор“, не документират данъчно събитие и следователно са неоснователно издадени.

При така установените факти органите по приходите са приели, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и поради неизпълнение на изискванията чл. 71, т. 1 от ЗДДС, на „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД не следва да се признае правото на данъчен кредит по всички доставки за стоки и услуги за периода от 01.02.2021 г. до 31.03.2021 г., включително по фактурите, издадени от проверените доставчици.

В заключение ответникът е изложил мотиви, че в хода на ревизионното производство от ревизираното лице не са ангажирани доказателства, удостоверяващи получени стоки/услуги по спорните фактури, както и за липсата на материален и кадрови потенциал както на самото ревизирано лице, така и на неговите доставчици да извършат фактурираните доставки.

Предвид гореизложеното, ответникът е приел РА за законосъобразен.

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на процесните доставки е неоснователна, спорният РА законосъобразен, поради което и оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от 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 от 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 от ЗДДС. 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 услуга е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. Същите, в преобладаващата си част и в съответствие със спецификата на търговската дейност, 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. Трайна е практиката на ВАС, че сами по себе си издаването на фактури и надлежното им счетоводно отразяване не са достатъчни да обосновават убедителен извод, че спорните доставки са действително осъществени. Същевременно, в своите тълкувателно приложими решения СЕС многократно е подчертавал, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са

извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11). Респективно липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на данъчен кредит поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. В хода на съдебното производство изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. 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 "Е.-К": лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации.

На първо място, по отношение на три фактури, издадени от „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД следва да се посочи, че в тях е посочен предмет на доставка, „авансово плащане по договор“, придружени с приемо-предавателни протоколи и договор № 0005/15.01.2021 г. за проектиране, покупко-продажба, изработка и изпълнение на СМР, сключен с „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД. От ревизираното лице са представени платежни нареждания като доказателство за извършени плащания към доставчика. Това е съобразено от ревизиращите, които обаче правилно са установили, че датите на банковите преводи и стойността не могат да се обвържат с процесните фактури, поради което е законосъобразен и обоснован извода за липса на доказателства за плащане, съответно основание за признаване ползваното право на приспадане на данъчен кредит.

Видно от съдържанието на договора, сключен с „Терм Инженеринг Груп“ ЕООД, изпълнителят се задължава да достави и продаде на ревизираното дружество съоръженията по негови проекти и да извърши СМР със свои материали и труд. Съобразно посоченото в чл. 3 от договора, цената ще бъде изплатена в срок от пет дни от подписване на приемо – предавателни протокол, удостоверяващ доставката на материалите и изработването на възложените ремонтни дейности. От приложените по преписката протоколи, чиито дати съответстват на датите на процесните фактури е видно, че в случая се касае за фактури, които документират плащане за извършени доставки на стоки и услуги – СМР, а не за авансово плащане, което в действителност обосновава различен подход и прилагане на различни правни разпоредби при изследване на фактическата обстановка и плащането не следва да се разглежда изолирано от облагаемата доставка, по отношение на която е направено. Предвид обема и вида на услугите, описани и в протоколите, от страните по доставките на СМР, от съществено значение е установяването на възможността на доставчика със собствен или нает персонален и материален ресурс да се изпълни договореното. От ревизираното дружество, както и от доставчика, не са ангажирани доказателства в тази насока, нито са представени доказателства за вложени материали, използвани машини, съоръжения, обекти, персонал и подизпълнители.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят не е доказал наличие на нито една от предпоставките, с които законодателят обвързва възникване и упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. От дружеството не са ангажирани



първични или вторични счетоводни документи, главна книга за ревизираните периоди и не са представени доказателства за извършените доставки, като не е и осигурен достъп до счетоводната, данъчна и търговска документация на дружеството. Същите са изисквани с редовно връчени две ИПДПОЗЛ на декларирания от дружеството електронен адрес, а голяма част от изпратените от ревизираното дружество документи в отговор на ИПДПОЗЛ, не касаят ревизирания период и проверяваните доставки.

На следващо място, по отношение на останалите доставчици, а именно „Пулс Мениджмънт“ ЕООД, „Ив Консулт 21“ ЕООД, „Цветелена-ИВ“ ЕООД и „Телепол“ ЕООД, от ревизираното дружество не са ангажирани никакви доказателства за реалността на доставките, документирани с издадените от тях фактури. Представен е договор, съгласно който „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД възлага на доставчика „Пулс Мениджмънт“ да осигури в стопанисваните от него обекти, рекламни позиции за представяне на рекламна информация за възложителя, параметрите на която са описани в Приложение №1 към договора. Органите по приходите са констатирани, че липсват конкретни доказателства за вида и начина на извършване на рекламните услуги, както и доказателства за това, в кои обекти е осъществена услугата. Не е представено приложението към договора, поради което липсва информация за вида на рекламата, както и за формиране себестойността на услугата. Липсват данни за съпътстващи разходи, свързани с изпълнението на услугите, в това число разходи за материали, труд, консумативи, офис. С оглед текста на чл.1, ал. 3 от договора, че рекламните материали се предоставят/изготвят от възложителя, липсват данни, удостоверяващи тези обстоятелства. Липсват данни и за осчетоводени от страна на ревизираното лице разходи за изготвените материали.

По отношение на документираните счетоводни услуги по 2 фактури, издадени от „Ив Консулт 21“ ЕООД. По данни от информационната система на НАП документите по ЗДДС на ревизираното лице се подават с КЕП I. A. I., №23C49CF4, докато проверяваното дружество се представлява и управлява от В. П. З. и няма нает персонал по трудов/граждански договор.

По отношение на „Цветелена-ИВ“ ЕООД е ангажирана единствено фактура № [ЕГН]/15.02.2021 г., с предмет на доставка „униформено облекло по видове“, аналитичен регистър на клиент „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД, без документ за разплащане. Не са ангажирани доказателства от доставчика за използвани ресурси за изработка, ушиване или доставка на униформеното облекло, в това число доставени и вложени материали, машини, участие на работници.

Изложеното налага обоснован извод, че представените документи като фактури, договори и протоколи от цитираните доставчици, не удостоверяват възможността те да са доставили стоките или да са извършили услугите.

Обстоятелството, дали от страна на дружествата-доставчици са спазени изискванията на осигурителното и трудовото законодателство или не, е неотнормимо към спора по главния факт. Липсата на достатъчно доказателства относно изплатени възнаграждения на наети на договор физически лица, респективно на заплатени осигуровки само по себе си, при доказан факт на осъществяване на данъчното събитие-облагаема доставка, в действителност не е относимо към правото на данъчен кредит за получателя, тъй като основно понятие на ЗДДС е това на облагаема доставка, и това само по себе си не може да бъде основание за отказ на данъчен кредит за получателя по доставките. Получателят по доставките не е в състояние нито да отговаря за действията или бездействията на своя доставчик, нито да бъде държан

отговорен. Неговата доказателствена тежест обаче е по отношение на установяване на реалността на фактурираните доставки, тъй като той трябва да участва при подписването на двустранни документи, установяващи тяхното изпълнение. Такива доказателства обаче не са събрани както в хода на ревизионното производство, така и в настоящето съдебно производство.

Предвид на установеното се извежда законосъобразен извод, че ревизираното лице не отговаря на условията, визирани в нормата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, съобразно която, лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Не са налице и представени доказателства от страна на дружеството - жалбоподател, които да докажат, че е получател по тези доставки.

В случая не се установява по безспорен начин, че е налице плащане по спорните фактури. В този смисъл следва да се посочи, че наличието или липсата на плащане по фактурите не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит. Дори да се приеме, че е налице плащане по спорните фактури, то същото не е достатъчно, тъй като то е косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване на реалността на доставките.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС. Т.е. за целите на данъчното облагане следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена услугата. Наличието на фактура не доказва реалното извършване на доставките. Фактурата следва да е придружена с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 от ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). В тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, а следва да се извърши съвкупна преценка на всички факти и обстоятелства по делото. Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него,

за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11). Това е така, както когато самото данъчно задължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13). Мерките, които данъчно задълженото лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11). Преценката за наличието на подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни” – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесния доставчик.

За пълнота и с оглед твърденията на органите по приходите за липсата на техническа и кадрова обезпеченост на доставчика следва да се посочи, че липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика или на данни за притежаване на вложените материали за извършване на конкретните СМР не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени в случая. Липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика или на данни за притежаване на вложените материали за извършване на конкретните СМР не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са изложени от органите приходите. В решение на СЕС по дело С-324/11 /G. Т./, изрично е посочено, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът на строителни услуги не е декларирал наетите от него работници, както и поради неизвършена от получателя по фактурата проверка дали между наетите на строежа работници и доставчика е съществувало правоотношение, без приходният орган да доказва, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Посочено е още, че правото на

приспадане може да бъде отказано само когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от данъчна измама, като е подчертал, че правото на приспадане не може да бъде отказано, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него следва да се изисква да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички останали, които изхождат само от доставчика, каквито са те

зи за неговата обезпеченост не може да се вменява в тежест на получателя по доставката да ги доказва (в този смисъл Решение № 9645/13.07.2018 г. по адм. дело № 2030/2018 г. на ВАС).

На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният РА е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата, подадена от „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД следва да бъде приета за неоснователна.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 3561,67 лв.

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

### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002222000756-091-001/ 21.09.2022 г., издаден от Г. М. В. – Н. – орган, възложител на ревизията и Е. М. И. – Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 7/ 05.01.2023 г. на директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С., за установени задължения общо в размер на 36395,88 лв., от които по ЗДДС в размер на 33826,15 лв. и лихви в размер на 2569,73 лв. за данъчни периоди от 01.02.2020 г. до 31.03.2020 г.

ОСЪЖДА „Селект Секюрити ЛТД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 3561,67 (три хиляди петстотин шестдесет и един лева и шестдесет и седем стотинки) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ:

