

# РЕШЕНИЕ

№ 1990

гр. София, 26.03.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав**, в публично заседание на 01.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мария Шишкова**

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **5719** по описа за **2022** 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 на Д. И. Д., представляващ „ДАЙК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221421002280-091-001 от 09.02.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С. – М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 656 от 13.05.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д“ОДОП“) – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установени задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. януари 2021 г. и м. февруари 2021 г. с общ размер 158 520 лева и лихви в размер на 15 389,52 лева, поради непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени фактури от „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД.

В жалбата са изложени съображения за необоснованост и незаконосъобразност на оспорения Ревизионен акт. Според жалбоподателя, органите по приходите са изяснили всички факти и обстоятелства от значение за установяване на задълженията на дружеството по Закона за данъка върху добавената стойност, но направените изводи при анализа на информацията, съдържаща се в представените счетоводни документи противоречат на закона и на задължителната за приложение практика на СЕС и на Върховния административен съд относно реалността на доставките. В този смисъл, са цитирани постановените решения по дело С-80/11, С-142/11, С- 285/11,

С-324/11, С-18/13 и С-549/11, С-419/02, С-520/10 на СЕС, както и Р. 2114/2021 г. и Р. 7767/2021 г. на Върховния административен съд. Към жалбата не са представени доказателства и не са направени доказателствени искания. От съда се иска да отмени обжалвания Ревизионен акт като незаконосъобразен.

Жалбоподателят не участва лично и не се представлява в съдебните заседания. Въпреки своевременното уведомяване за провеждането им не се е възползвал и от правото да ангажира доказателства и/или да направи доказателствени искания в подкрепа на твърденията в жалбата, с които е обосновал искането за отмяна на Ревизионния акт.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С. чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и счита същата за неоснователна. Поддържа подробно изложените аргументи в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ относно липсата на достатъчно доказателства, установяващи реално настъпили данъчни събития, които да обосноват правото на приспадане на данъчен кредит. Претендира юрисконсултско възнаграждение в минималния размер, предвиден в Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Софийска градска прокуратура не участва със свой представител в съдебното производство, въпреки своевременното уведомяване за образуването му.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София – град, след като обсъди приложените към делото доказателства, взе предвид становището на страните, прие за установено от фактическа и правна страна :

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221421002280-020-001 от 19.04.2021 г. (л. 21), връчена по електронен път на 27.04.2021 г. (л. 27 и л. 28 – Удостоверение за връчване в ИС “Контрол“).

Заповедта е издадена от М. С. Х. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място], оправомощена да изпълнява функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-128 от 18.02.2020 г. (л. 19 - л. 20 и л. 267 – л. 268).

Ревизията е възложена на органи по приходите от Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място] с ръководител главен инспектор по приходите М. Й. В., с предмет - определяне на задълженията на „ДАЙК“ ЕООД по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди 01.01.2021 г. - 28.02.2021 г. Определеният със ЗВР 3 месечен срок за извършване на ревизията изтича на 27.07.2021 г., съгласно изискванията на чл. 114, ал. 1 от ДОПК.

Със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221421002280-020-002 от 27.07.2021 г. (л. 24), връчена електронно на 28.07.2021 г. (л. 25 и л. 26 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“) и ЗИЗВР № Р-22221421002280-020-003 от 27.08.2021 г. (л. 27), връчена електронно на 24.09.2021 г. (л. 28 и л. 29 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“), е удължен срокът на ревизията до 27.09.2021 г. И двете ЗИЗВР са издадени от органа по приходите, възложил ревизията – началника на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ при Дирекция „Контрол“ - М. Х..

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „ДАЙК“ ЕООД е връчено електронно (л. 89 – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“- на 27.04.2021 г.) Искане за представяне на документи и

писмени обяснения от задълженото лице, изх. № Р-22221421002280-040-001 от 27.04.2021 г. (л. 85 – л. 88).

Представените от „ДАЙК“ ЕООД документи (л. 96 – л. 140) са описани в съпроводително писмо, което съдържа и изисканите писмени обяснения от представляващия (л. 95). Информацията е анализирана заедно с останалите доказателства в констативната част на РД (стр. 6 – стр. 20 от доклада - л. 32 – л. 38 от делото).

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК от ревизиращия екип са изискани документи и писмени обяснения и от трети лица:

- от „КУШ МОДА“ ООД – Искане изх. № Р-22221421002280-041-001 от 20.07.2021 г. (л. 141 – л. 142), връчено електронно на 26.07.2021 г. (л. 142-гръб и л. 143 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) – представени на 02.08.2021 г. (л. 144 – л. 161) заедно с писмените обяснения на управителя А. Б. (л. 145),

- от К. ГРУП“ ЕООД – Искане изх. № Р-22221421002280-041-002 от 20.07.2021 г. (л. 162 – л. 163), връчено електронно на 15.09.2021 г. (л. 142-гръб и л. 143 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) – представени на 21.09.2021 г. (л. 165 – л. 189) заедно с писмените обяснения на управителя А. Н. К. (л. 177),

- от „РАЙФАЙЗЕНБАНК БЪЛГАРИЯ“ ЕАД – Искане изх. № Р-22221421002280-041-003 от 14.09.2021 г. (л. 190 – л. 191), връчено електронно на 15.09.2021 г. (л. 191 и л. 192 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) – непредставени до приключване на ревизионното производство,

- от ТЪРГОВСКА БАНКА „Д“ АД – Искане изх. № Р-22221421002280-041-004 от 14.09.2021 г. (л. 193 – л. 194), връчено електронно на 15.09.2021 г. (л. 194 и л. 195 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) – представени на 27.09.2021 г. (л. 196 – л. 203),

- от „БЪЛГАРО – АМЕРИКАНСКА КРЕДИТНА БАНКА“ АД – Искане изх. № Р-22221421002280-041-005 от 14.09.2021 г. (л. 204 – л. 205), връчено електронно на 15.09.2021 г. (л. 205-гръб и л. 206 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) – представени на 23.09.2021 г. (л. 207 – л. 210),

- от [община] – Искане изх. № Р-22221421002280-041-006 от 15.09.2021 г. (л. 211 – л. 212), връчено на 25.10.2021 г. (л. 213) – представена информация от главния архитект на Общината на 01.11.2021 г. (л. 213),

- от [община] – Искане изх. № Р-22221421002280-041-007 от 15.09.2021 г. (л. 214 – л. 215), връчено електронно на 15.09.2021 г. (л. 215-гръб и л. 216 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) – представена информация на 27.09.2021 г. (л. 217).

С Резолюция № П-22221021116655-ОРП от 02.07.2021 г. на органа, възложил ревизията (л. 218) на ревизиращия екип е възложено да извърши насрещна проверка на единствения доставчик на задълженото лице, за ревизираните данъчни периоди – м. януари 2021 г. и м. февруари 2021 г. - „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Резултатите от проверката са документирани с Протокол № П-22221021116655-141-001 от 13.09.2021 г. (л. 219 – л. 222). На представляващия дружеството - В. В. А., на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК, е връчено електронно на 21.07.2021 г. (л. 226 и л. 227 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения № П-22221021116655-040-001 от 14.07.2021 г. (л. 223 – л. 226) част, от тях са представени на 10.08.2021 г. (л. 228 – л. 266).

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р – 22221421002280-092-001 от 06.10.2021 г. (л. 30 – л. 43), издаден като електронен документ, подписан с електронен подпис от членовете на ревизиращия екип (л. 42), връчен електронно на 15.10.2021 г. (л. 43 и л. 44 – Удостоверение за извършено връчване от ИС „Контрол“) заедно с доказателствата и приложенията към него.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило искане от представляващия „ДАЙК“ ЕООД - № Р-22221421002280-М.-001-И от 29.10.2021 г. за удължаване срока за представяне на възражения. Писмените възражения (л. 46 и л. 47) са заведени с вх. № Р-22221421002280-ВЗР-001-И на 29.11.2021 г. в ИС „Контрол“, а в деловодната система на ТД на НАП – С. – офис Благоевград с вх. № К 195811 от 30.11.2021 г. Към Възраженията не са представени доказателства.

В мотивите на Ревизионния акт (РА) № Р-22221421002280-091-001 от 09.02.2022 г. (л. 48 – л. 52) са изложени аргументи за неоснователност на възраженията по чл. 117, ал. 5 от ДОПК (л. 48-гръб). Отчетено е, че ревизираното дружество „ДАЙК“ ЕООД няма активна търговска дейност до м. 12.2020 г., няма търговски обект, за който да е отразена информация в системите на НАП, няма открити имотни партии и извършени вписвания в Агенцията по вписвания за притежавано недвижимо имущество, не е представило договори и/или други документи, удостоверяващи ползването на складови и търговски площи, няма регистрирани фискални устройства и не притежава транспортни средства. Посочено е, че в дневниците за покупки за ревизирания период задълженото лице е декларирало доставки с право на пълен данъчен кредит с предмет „аванс“ с единствено доставчик „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД, а в дневниците за продажби са декларирани доставки със същия предмет „аванс“ с клиенти „КУШ МОДА“ ООД и „КУШ ГРУП“ ЕООД.

В РА е отразено, че след първоначалната регистрация на „ДАЙК“ ЕООД по ЗДДС, считано от 22.11.2008 г. е последвала дерегистрация на 31.08.2016 г. Дружеството е регистрирано повторно по ЗДДС, считано от 24.09.2020 г., като е било с активна регистрация и в периода на провеждане на ревизията.

Анализирани са поетите задължения от „ДАЙК“ ЕООД по представените Договори за СМР

- от 15.12.2020 г. с „КУШ ГРУП“ ЕООД - с предмет изпълнение на механизирани изкопни работи в обект – производствени бази в [населено място] и [населено място] и СМР за реконструкция и модернизация на производствени помещения и прилежащата им инфраструктура (л. 112 – л. 113),

- от 24.02.2021 г. с „КУШ МОДА“ ООД - с предмет изпълнение на механизирани изкопни работи в собствен поземлен имот на „КУШ МОДА“ ООД, находящ се в [населено място] (л. 108 – л. 109),

и Договор за дезинфекционно обслужване (л. 110 – л. 111),

от 04.01.2021 г. с „КУШ ГРУП“ ЕООД с предмет – извършване на свой риск, със собствени сили и средства на абонаментна услуга по дезинфекция на производствените обекти - кабелна фабрика в [населено място], [община], област Б. за срок до 31.12.2021 г., която включва:

ежедневна дезинфекция през работната седмица /понеделник – петък/ на работна площ – 18 202 кв. м.,

вторична дезинфекция върху същата площ при регистрирани заразни заболявания от РЗИ- [населено място],

пълна дезинфекция през един от почивните дни /събота или неделя/;

профилактично наблюдение на обектите и последваща /допълваща/ обработка при необходимост

в изпълнение, на които ревизираното дружество е декларирало в дневниците за продажби за м. януари и м. февруари 2021 г. 6 фактури с получател „КУШ ГРУП“ ЕООД

- от № 1 до № 4 – през м. януари 2021 г., с общ размер на данъчната основа 495 000 лева и начислен ДДС - 99 000 лева - с предмет на доставка „аванс, съгласно договор от 15.12.2020 г.“ (л. 90 – л. 91, л. 96 – л. 97),

- № 5 и № 6 – през м. февруари 2021 г., с общ размер на данъчната основа 178 379,60 лева и начислен ДДС – 35 675,92 лева - с предмет на доставка „съгласно договор за дезинфекция“ (л. 92 – л. 93),

както и 1 фактура - № 7 през м. февруари 2021 г. с получател „КУШ МОДА“ ООД с данъчна основа в размер на 120 000 лева и ДДС в размер на 24 000 лева, с предмет на доставка „съгласно договор от 24.02.2021 г. за изкопни дейности“ (л. 94).

Прието е, че изпълнението на задълженията по посочените договори с „КУШ ГРУП“ ЕООД и „КУШ МОДА“ ООД, „ДАЙК“ ЕООД е възложило на подизпълнител - „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД, за което са представени 2 Договора за СМР

- от 17.12.2020 г. (л. 253 – л. 256) - с идентичен предмет с договора за СМР от 15.12.2020 г. с „КУШ ГРУП“ ЕООД

- от 25.02.2021 г. (л. 240 – л. 243), - с идентичен предмет с договора за СМР от 24.02.2021 г. с „КУШ МОДА“ ООД

и Договор за дезинфекционно обслужване от 04.01.2021 г. (л. 108 – л. 109 и л.250 – л. 252) - с идентичен предмет с договора с „КУШ ГРУП“ ЕООД, подписан в същия ден – 04.01.2021 г.

В Дневниците за покупки за ревизираните данъчни периоди, „ДАЙК“ ЕООД е отразило 7 фактури, издадени от „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД, с предмет „авансово плащане“, по които е упражнило право на приспадане на данъчен кредит с общ размер 158 520 лева.

В РД е отразено, че „ДАЙК“ ЕООД не е представило Договори за изпълнение на СМР със „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД от 17.12.2020 г. и от 25.02.2021 г., както и документи, съпътстващи изпълнението по Договора за дезинфекционно обслужване от 04.01.2021 г.

Тези договори са представени на органите по приходите при насрещната проверка на „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД заедно с копия на издадените фактури, по които е извършено плащане по банков път.

Според органите по приходите, издали РА, ревизираното лице, а и неговите клиенти „КУШ ГРУП“ ЕООД и „КУШ МОДА“ ЕООД, както и единственият му доставчик за ревизираните периоди - „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД не са представили доказателства за достатъчен кадрови, технически и материален потенциал, който е използван/експлоатиран за реално осъществяване на договорените услуги. Поставен е акцент върху липсата на документи, удостоверяващи притежавано и/или закупено и/или наето оборудване и дезинфектанти, както и на други абсолютно необходими средства за извършване на услугите. Направен е извод, че независимо от представените договори, протоколи образец 19 за предаване на обект, банкови извлечения за плащане по издадените фактури и сключените споразумения по чл. 18 от Закона за здравословни и безопасни условия на труд, „ДАЙК“ ЕООД не получило услуги за СМР и дезинфекция от подизпълнителя „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“

ЕООД. Не са кредитирани с доверие данните в представените частни документи, поради спецификата на договорените услуги.

Ревизиращият екип е приел, че не е доказано както „ДАЙК“ ЕООД, така и „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД да е разполагало с необходимата механизация, да е документирало покупки на строителни материали, на стоки и средства за дезинфекция, респ. да е документирало последващото им влягане при изпълнение на СМР и на услугите по дезинфекция, включително и да е представило регистри на относими счетоводни сметки за разполагаеми активи и извършени разходи. Не са отчетени покупки на горива за използвана техника за извозване на земната маса за извършени изкопни работи – част от включените в предмета на договора за СМР дейности. Констатирано е, че нито от ревизираното лице, нито от клиентите и доставчика му са представени списъци на служители, които са участвали при извършване на СМР на обектите, а и на поетите задължения по договора за дезинфекция. В този аспект е посочено, че не е представена отчетност за ежедневно извършената работа, как е бил осъществяван транспорта на работниците до съответния обект, отчитани ли са разходи за транспорт, като не са били представени доказателства за закупуване на работно облекло и предпазни средства, а и за сключени застраховки за трудова злополука.

Констатирано е, че при извършената насрещна проверка, „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД не е представило документи, доказващи притежаването на собствена или наемането от трети лица на тежка механизирани техника, необходима за извършване на изкопните работи, предмет на сключения договор за СМР от 25.02.2021 г., а и за извършени разходи за „изхвърляне на отпадъци“.

По отношение на изпълнението на услугите за дезинфекция е отразено, че доставчиците на почистващи услуги подлежат на регистрация в публичната база данни на Министерство на здравеопазването, съгласно чл. 13 от Наредба № 1 от 30.01.2018 г. издадена от министъра на здравеопазването. Органите по приходите не са установили в този регистър да е включен „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД. Посочено е, че не са представени документи относно извършването на договорените услуги, включително и за ползване на подизпълнител.

Въз основа на тези данни, органите по приходите са приели, че не е доказано реалното изпълнение, а и не е била налице обективна възможност за изпълнение на договорените услуги за дезинфекция и СМР, което е послужило като основание да откажат правото на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС по всички 7 фактури, издадени от „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД за ревизираните периоди 01.01.2021 г. – 28.02.2021 г.

РА е издаден в електронна форма като електронен документ. Подписан е с квалифициран електронен подпис от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията (л. 48). Връчен е електронно на ревизираното дружество „ДАЙК“ ЕООД на 15.02.2022 г. (л. 53 и л. 54 – Удостоверение за извършено връчване в ИС „Контрол“).

Оспорен е по административен ред, на основание чл. 152 от ДОПК, с жалба вх. № К - 4419/24.02.2022 г. по регистъра на ТД на НАП – С. (л. 70 – л. 74) и е потвърден изцяло от компетентния орган по чл. 155 ал. 2 от ДОПК – директора на Дирекция “ОДОП” – ЦУ на НАП с постановено, в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, Решение № 656/03.05.2022 г. (л. 11 – л. 17). Решението е връчено електронно на дружеството – жалбоподател на 04.05.2022 г. (л. 18 – Удостоверение за извършено връчване по електронен път).

С оглед изявлението на представляващия „ДАЙК“ ЕООД в жалбата (виж. стр. 6, л. 6-гръб от делото) „ОП е извършил задълбочен анализ на представените документи и обяснения, но изводите, които са направени не кореспондират със Закона и практиката на Съда“ и липсата на доказателствени искания, настоящия съдебен състав формира правните си изводи, въз основа на приложените към административната преписка доказателства :

Жалбата е процесуално допустима. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (Решението е връчено на 04.05.2022 г., а жалбата е заведена с вх. № 53-00-65 от 11.05.2022 г.), от процесуално легитимирано лице, от вписан в Търговския регистър, към момента на депозирането ѝ, управител – Д. Д., представляващ ревизираното дружество (задължено лице по смисъл на ДОПК), адресат на оспорения Ревизионен акт, с правен интерес от оспорването, при наличие на предвидената в чл. 156, ал. 2 от ДОПК абсолютна процесуална предпоставка за допустимост, приключило обжалване по административен ред.

Съдебният контрол за законосъобразност и обосноваване на Ревизионния акт е лимитиран в хипотезата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК и включва преценката относно компетентността на органа, спазването на изискванията за форма и съдържание, както и на процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

В РД (л. 30) са отразени промените в седалището и адреса на ревизираното дружество „ДАЙК“ ЕООД, които са от значение за определяне на компетентната териториална дирекция, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Посочено е, че за ревизирания период седалището и адреса на управление на дружеството е било в [населено място],[жк], [улица], а след 11.05.2021 г. е променен единствено адреса на управление - [населено място], район „С.“, [улица], ет. 1, ап. 2, въпреки, че като адрес за кореспонденция с НАП е посочен административен адрес в [населено място].

Ревизията е възложена от компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК – началник на сектор в ТД на НАП – С. и е извършена от органи по приходите при ТД на НАП – С. в съответствие с изискванията на чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

Валидността на електронните подписи на органите по приходите, положени на издадените като електронни документи ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА, се установява от представените удостоверения, приложени на л. 55 – 68. Създадените в ревизионното производство електронни документи, както и представените удостоверения не са оспорени от жалбоподателя, включително и по реда на чл. 184, ал. 2 от ГПК във вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Оспореният РА е издаден в изискуемата от закона форма по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които предпоставят отмяната на РА. Органите по приходите са изпълнили задълженията си по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК за обективно и пълно изясняване на всички факти от значение за правилното прилагане на материалния закон. В обстоятелствената част на РД са изложени подробни мотиви, които са неразделна част от Ревизионния акт и с които е мотивиран отказ за признаване на правото на данъчен кредит по издадените фактури от „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД.

Спорният въпрос между страните е относно реалността на доставките на услуги за СМР и за дезинфекция, която следва да се прецени съобразно приложените към ревизионното производство доказателства и приложимото общностно и национално право. Този спорен въпрос в настоящия казус се свежда до преценката - достатъчна ли е информацията в представените документи в ревизионното производство от

ревизираното лице, клиентите му и единственият доставчик, за да се установи фактическото извършване и реалността на услугите, за които са издадени подробно описаните и анализирани в РД фактури.

В тежест на ревизираното лице, съгласно чл. 154 от ГПК, а и с оглед тълкуването в т. 37 на решение на СЕС по дело С – 78/12 от 18.07.2013 г. и константната практика на Върховния административен съд, е да докаже реалното извършване на услугите, включени в предмета на представените пред органите по приходите Договори за СМР и за дезинфекция, в изпълнение на които се твърди да са извършени и авансовите плащания.

Представляващият ревизираното дружество „ДАЙК“ ЕООД не е ангажирал други доказателства нито с писмените възражения по чл. 117, ал. 2 от ДОПК, нито с жалбите по чл. 152, ал. 3 и по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Не е направил и доказателствени искания.

Реалността на доставките е основополагаща за упражняване правото на данъчен кредит и начисляването на дължимия ДДС. Нормата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС предвижда, че при цялостно или частично авансово плащане, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, ал. 3 и ал. 4 данъкът става изискуем при получаване на плащането (за неговия размер), с изключение на плащане при вътреобщностна доставка. В ЗДДС е регламентирана възможност за изискуемост на данъка, респ. възможност за приспадане на данъчен кредит при наличие на авансово плащане, но само, ако са налице достатъчно доказателства, от които може да се установи, че е осъществена и реална доставка на стоки или услуги. Лицето, което претендира правото следва да докаже чрез пълно и главно доказване законоустановените предпоставки по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС за възникване на правото на данъчен кредит. Притежаването единствено на данъчни фактури и отразяването им в счетоводството, не е достатъчно, за да обоснове реалност на доставките. Авансовото плащане, макар и да е предвидена в закона възможност за приспадане на данъчен кредит, не представлява данъчно събитие. В този смисъл е разяснението, дадено в решение на СЕС по дело С-107/13, че чл. 65, чл. 90, § 1, чл. 168, б. „а“, чл. 185, § 1 и чл. 193 от Директива 2006/1128/ЕО на Съвета, трябва да се тълкуват в смисъл, че изискват корекция на правото на данъчен кредит за авансово плащане когато не е извършена доставката, въпреки че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума. Затова от съществено значение е съвкупната преценка на допустими доказателства и доказателствени средства, приобщени чрез използване на установени в националното право процесуални способности, установяващи реално осъществяване на фактурираните доставки, като предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит.

В конкретното ревизионно производство не са представени съпътстващи документи, които позволяват да бъде изяснен механизмът, по който се твърди да са извършени услугите и по двата вида договори - за СМР и за дезинфекция. В решения на СЕС по дело С-342/87 г., по дело С-454/98 г., в т. 49 по дело С-285/09 и т. 44 по съединени дела С-80/11 и С-142/11 се посочва, че приспадането на дължим данъчен кредит е невъзможно единствено поради вписването му във фактура, доколкото упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци. Практиката на Върховния административен съд също е последователна в разбирането, че фактурата установява „...възникнали облигационни правоотношения между страните по доставката, но не е доказателство за извършване на самата доставка, освен ако в нея



не е конкретизирана до степен, че да може да се установи и реалното ѝ изпълнение.“  
(Р. 4984 от 03.04.2019 г. по адм. д. 13956/2018 г. на Първо отделение на ВАС).

В този аспект, некоректно е позоваването на цитираната в жалбата практика на СЕС, според която нередностите при доставчиците не могат да се противопоставят на получателя, нито да са самостоятелно основание да се откаже данъчно предимство. Както правилно е посочено, в решенията по дело С-80/2011, С-142/11, С-285/11, С-324/11, С-18/13 на СЕС, за да упражни правото на данъчен кредит получателят по доставка е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, въпреки че от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. В решение от 31.01.2013 г. по дело С – 643/11 е прието, че „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

Ако процесните доставки са извършени реално, от посочения доставчик, както той (*в настоящия казус* „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД), така и получателят („ДАЙК“ ЕООД) трябва да притежават доказателства за изпълнението им. Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Практиката на СЕС е последователна, че нарушаването на формалните изисквания от данъчно задължените лица възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материално правните изисквания, ако според обективни факти се установи, че данъчно задълженото лице е участвало или е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В тази хипотеза СЕС е категоричен, че лицето няма основания да се позовава на принципа на данъчния неутралитет.

В конкретния казус, обосновано органите по приходите са приели, че фактурираните доставки на услуги от „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД не са реално осъществени, с оглед на което и законосъобразно е отказано ползването на правото на данъчен кредит до размера на начисления ДДС в издадените 7 бр. данъчни фактури в ревизираните данъчни периоди.

Представянето на частни диспозитивни документи, от които дружеството жалбоподател черпи благоприятни за себе си правни последици, не ги прави годно да установят действителността на извършените услуги доказателство. Жалбоподателят не оспорва фактическите изводи на органите по приходите, че единственият му доставчик на услуги за ревизираните периоди „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД се явява реален изпълнител (подизпълнител) на поети от него (от „ДАЙК“ ЕООД) задължения по Договорите за СМР и за услуги по дезинфекция към „КУШ МОДА“ ООД и „КУШ ГРУП“ ЕООД, въпреки ограниченията в **чл. 1.1** от Договорите за дезинфекционно обслужване, според които „... изпълнителят приема и **се задължава** срещу възнаграждение да извърши на свой риск, **със собствени сили и средства**“ (л. 108, л. 110) и **изричната забрана в чл. 9 за прехвърляне на права и задължения, произтичащи от договора на друго лице**. В този смисъл, и според настоящия съдебен състав, жалбоподателят не може да се позовава на незнание за собствените си материални и кадрови ресурси при поемане на задълженията за изпълнение на услугите.

Макар да е предвидена възможност да се ползват наети лица – подизпълнители при

изпълнение на задълженията по Договорите за СМР – чл. 25 (л. 113, л. 110), в разпоредбите на чл. 21 от Договора от 24.02.2021 г. (л. 115) и на чл. 23 от Договора за СМР от 15.12.2020 г. (л. 113) изрично е посочено, че всички разходи за „извършването на изкопните работи“, както и за „материали, необходими за извършване на строително – монтажните работи“ са за сметка на изпълнителя. Доказателства за направени разходи от този вид не са представени на органите по приходите, нито от ревизираното лице, нито от доставчика му „СТРОЙ КЪМПАНИ КОМЕРС“ ЕООД.

Изложеното дава основание на настоящия съдебен състав, въз основа на съвкупния анализ на относимите доказателства, събрани в ревизионното производство, да приеме, че обжалваният РА е материално законосъобразен. С процесуалните способности на доказване в ДОПК, от ревизиращия екип безспорно е установено, че процесните 7 фактури, издадени от „СТРОЙ КОМЕРС КЪМПАНИ“ ЕООД, не са достатъчни, за да установят предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за ползване на данъчно предимство от жалбоподателя „ДАЙК“ ЕООД. В този смисъл, жалбата като неоснователна следва да бъде оставена без уважение.

При този изход на спора, на основание чл. 161 от ДОПК, в тежест на жалбоподателя следва да се възложи заплащането на юрисконсултско възнаграждение в размер на 11 606 лева, определено съгласно чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от изложеното, Административен съд – София – град, Първо отделение, 26 състав

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ДАЙК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], район „С.“, [улица], ет. 1, ап. 2 срещу Ревизионен акт № Р-22221421002280-091-001 от 09.02.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С. – М. С. Х. – орган, възложил ревизията и М. Й. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 656 от 13.05.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите, относно установени задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. януари 2021 г. и м. февруари 2021 г. с общ размер 158 520 лева и лихви за забава в размер на 15 389,52 лева.

**ОСЪЖДА** „ДАЙК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2 да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 11 606 лева.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: