

РЕШЕНИЕ

№ 25844

гр. София, 30.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 30.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **4626** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба “ПЛАНЕТА-ГАРД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ателие 1, представлявано от управителя П. И. В., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220224003732-091-001 от 13.12.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., в частта потвърдена с Решение № 280 от 13.03.2025 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на НАП.

По изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на РА се претендира отмяната му. Жалбоподателят оспорва отреченото от приходната администрация данъчно предимство. Счита, че събраните в хода на ревизията документи установяват реалността на спорните доставки. Възразява срещу подхода на органите по приходите да преценяват правото на данъчен кредит с оглед нередностите при доставчиците. Аргументи в тази насока извлича от практиката на Съда на Европейския съюз. Претендира разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ОДОП) – С. при Централно управление на НАП, чрез процесуален представител юрк. П., оспорва жалбата. Прави искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение по представен списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК).

Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

На дружеството “ПЛАНЕТА-ГАРД” ЕООД е била извършена предходна ревизия за определяне на

задълженията му по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.02.2021 г. до 31.05.2022 г., приключила с издаването на РА № 22220222003285-091-001/22.12.2022 г.

Посоченият РА, издаден от органи по приходите при ТД на НАП – В. Т., е обявен за нищожен с Решение № 7996 от 27.06.2024 г. на ВАС по адм. дело № 3214/2024 г., като на основание чл. 173, ал. 2 АПК делото като преписка е изпратено на компетентната ТД на НАП С. за образуване на нова ревизия, при спазване на дадените от съда указания във връзка с компетентността на органите по приходите в контекста на установяването, че ревизираното лице е със седалище в обхвата на ТД на НАП – С., която се явява компетентната териториална дирекция по смисъла на чл. 7, ал.1 и чл. 8, ал.1, т.1 от ДОПК.

В изпълнение на съдебното решение на ВАС е издадена Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220224003732-020-001/26.07.2024 г. (л. 19 от делото) от Р. Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложена процесната ревизия на „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД за установяване на задълженията му по ЗДДС за същите данъчни периоди от 01.02.2021 г. до 31.05.2022 г. Със ЗВР е определен ревизиращ екип в състав Е. К. Д. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Д. В. П. - инспектор по приходите в ТД на НАП С.. ЗВР е връчена по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на декларирания електронен адрес на 13.08.2024 г. (л. 21).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р- 22220224003732-092-001/25.11.2024 г., връчен на 26.11.2024 г. (л. 40), срещу който не е подадено възражение по реда и в срока на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА, връчен по електронен път на 08.01.2025 г. (л. 46), с който на „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 40 506,03 лв., от които 29 447,33 лв. главница и 11 058,70 лв. лихви за забава, произтичащи от отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС по фактури, издадени от „ИНТЕР ПАРТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЗАРА 2019“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАКСРЕМОНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е констатирано, че през ревизирания период „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД е осъществявало частна охранителна дейност, без използване на технически системи за сигурност. Притежава лиценз за извършване на частна охранителна дейност № 247/14.07.2004 г., издаден от Министерство на вътрешните работи, Дирекция на Национална служба „Полиция“. Разполага с назначени 10 лица по трудово правоотношение на длъжност „охранител“.

За установяване на релевантните за облагането факти и обстоятелства са предприети редица процесуални действия и са събрани доказателства, подробно описани в РД, представляващ неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на което са представени писмени обяснения и копия на част от изисканите документи - фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, документи за извършени разплащания и счетоводни справки.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното лице. Резултатите от проверките са обективирани в протоколи /ПИНП/, подробно описани в РД.

1. Относно получените доставки от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД:

Съгласно ПИНП с № П-22220224155208-141-001/08.11.2024 г. (л. 243 от приложение № 2 към

делото), от „КАКОВСКИ КОСОНСУЛТ“ ЕООД са представени копия на издадените на ревизираното лице 2 броя фактури № [ЕГН]/23.11.2021 г. и № [ЕГН]/25.11.2021 г., с предмет „изпълнени услуги на основание договор и приемен протокол“, придружени с: 1. Хронологичен регистър за периода 01.01.-31.12.2021 г. за осчетоводяване на цитираните фактури по сметки 411, 703, 4532, 501; 2. Аналитичен регистър сметка 4532 ДДС за продажбите за периода 01.01.-31.12.2021 г. за осчетоводяване на цитираните фактури; 3. Аналитичен регистър сметка 703 Приходи от продажба на услуги за периода 01.01.-31.12.2021 г. за осчетоводяване на цитираните фактури; 4. К. книга за сметка 501 каса в лева за периода 01.01.-31.12.2021 г. за осчетоводяване на цитираните фактури; 5. Главна книга за периода 01.11.-31.12.2021 г.; 6. Придружително писмо, в което е декларирано наличието на материална и трудова обезпеченост, при нужда ползване на наета; декларация за осъществена сделка с ПЛАНЕТА-ГАРД" ЕООД.

От ревизираното лице във връзка с тези доставки са представени изисканите фактури, заедно с касови бонове за плащания в брой, договор между „ПЛАНЕТА-ГАРД" ЕООД (възложител) и „КАКОВСКИ – КОНСУЛТ" ЕООД (изпълнител), за услуги по монтаж на кабели и елементи за изграждане на периметрова охранителна система А. systems, както и приемо-предавателни протоколи.

Според установяванията в РД не са представени: документи за извършени плащания по доставките; информация относно предходни доставчици на услугите; информация относно вида на СМР, актуване, ползвани подизпълнители и налични ДА, МСО. От ЗЛ са декларирани действащи трудови договори от 14.03.2022 г. за 7 лица на длъжности електротехник, техник поддръжка на сгради и машини. Договори между страните по издадените фактури не са представени.

2. Относно получените доставки от „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД:

Според ПИНП с № П-22220224155205-141-001/11.11.2024 г. (л. 203 от приложение № 2) „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД е представило копия на издадените на ревизираното лице 9 броя фактури – № [ЕГН]/08.02.2022 г., № 00000000016/22.02.2022 г., № [ЕГН]/07.03.2022 г., № [ЕГН]/23.03.2022 г., № [ЕГН]/21.04.2022 г., № [ЕГН]/06.04.2022 г., № [ЕГН]/30.05.2022 г., № [ЕГН]/05.05.2022 г., № [ЕГН]/12.05.2022 г., описани на стр. 12 в РД, с предмет „услуги по изграждане на охранителна система съгласно договор и протокол“ и „на основание договор и протокол за охранителни дейности“. Представени са също: 1. Хронологичен и аналитичен регистър за периода 01.01.-31.05.2022 г. за осчетоводяване на цитираните фактури по сметки 411, 703, 4532, 501; 2. Аналитичен регистър сметка 4532 ДДС за продажбите за периода 01.01.-31.05.2022 г. за осчетоводяване на цитираните фактури; 3. Аналитичен регистър сметка 703 Приходи от продажба на услуги за периода 01.01.-31.05.2022 г. за осчетоводяване на цитираните фактури; 4. К. книга за сметка 501 каса в лева за периода 01.01.-31.12.2021 г. за осчетоводяване на цитираните фактури; 5. Главна книга по месеци за периода 01.01.-31.05.2022 г.; 6. ОВ за периода 01.01.-31.05.2022 г.; 7. Свидетелство за регистрация на фискално устройство № 4542248/07.02.2022 г.; 8. Рекапитулации по месеци за периода 01.03.-31.05.2022 г. за удържки от трудови и приравнени правоотношения; 9. Придружително писмо в което е декларирано осъществяване на сделките клиента- услуги на основание договор и приети с протокол на обекти на възложителя ПЛАНЕТА-ГАРД" ЕООД.

От ревизираното дружество са представени изисканите фактури, приложени са касови бонове за плащания в брой. Представен е договор между „ПЛАНЕТА-ГАРД" ЕООД и „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020" ЕООД с предмет услуги по монтаж на кабели и елементи за изграждане на периметрова охранителна система А. systems и приемо-предавателни протоколи.

Според приходните органи не е предоставена информация за предмета на дейност и справка за

наети или собствени обекти, за лицата извършили услугите и видовете работа, през кой период и на кой конкретен обект са извършени услугите, документи относно произхода на стоките, търговската кореспонденция, наличие на кадрова обезпеченост.

3. Относно получените доставки от „МАКСРЕМОНТ“ ЕООД, „ИНТЕР ПАРТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЗАРА 2019“ ЕООД, „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД.

Изготвените ИПДПОЗЛ до тези дружества (приложени на л. 198, 233, 227, 237 и 221 от приложение № 2 към делото) са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Процедурата за връчване чрез прилагане към досието е приложена, след като при извършени по две посещения на адреса за кореспонденция не е намерен управителя, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа. От проверяваните дружества не са представени изисканите документи и не е получен отговор по поставените въпроси. Извършените действия по връчване на ИПДПОЗЛ и установените факти и обстоятелства са описани в съставени ПИНП, съответно с № П-16001624157865-141-001 от 28.10.2024 г., с № П-22221424155202-141-001 от 12.11.2024 г., с № П-22220424155210-141-001 от 11.11.2024 г., с № П-22221024155209-141-001 от 11.11.2024 г. и с № П-22221024155207-14 -001 от 11.11.2024 г.

От ревизираното лице са изискани фактури и придружаващи доставките от горепосочените дружества документи. В отговор са представени сключени договори за монтажни услуги с „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД, по силата на които на последното е възложено да извърши услуги по монтаж на кабели и елементи за изграждане на периметрова охранителна система А. systems, фактури, касови бонове и приемо-предавателни протоколи (само към фактурите от „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД). Приложени са и договори, сключени с „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД, с които на последното е възложено изграждането на център за мониторинг, в т.ч. издаване на разрешително от Комисия за регулиране на съобщенията.

Според приходните органи наличието на представени фактури и фискални бонове, частично договори и протоколи и извършено отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките. Приели са, че издаването на фактури, само по себе си не означава, че е извършена доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. При действително извършени доставки следва, както доставчикът, така и получателят да притежават доказателства за това. Формиран е извод, че не са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчиците да доставят фактурираните стоки и да извършат документираните услуги, като не са налице и доказателства за наличие на резултат от тези услуги.

В обобщение е прието, че не са налице реални доставки по издадените на жалбоподателя фактури, по които дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Посочено е, че липсват данни за кадрова обезпеченост, технически и ресурсен потенциал за осъществяване на фактурираните доставки на стоки и услуги. Прието е, че услугите не са извършени и стоките не са доставени от посочените във фактурите издатели. Според приходните органи в случая са налице привидни сделки, целящи прикриване на действително извършени такива, т. е. касае се за относителна субективна симулация, а не за реални доставки между жалбоподателя и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД, „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „ИНТЕР ПАРТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЗАРА 2019“ ЕООД, „МАКСРЕМОНТ“ ЕООД и „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД, по издадените от тях фактури.

В резултат на горните изводи и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 29 447,33 лв., за данъчните периоди от м. 02.2021 г. до м. 09.2021 г. и от м. 11.2021 г. до м. 05.2022 г., и са начислени лихви за просрочие.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред и е потвърден с Решение № 280 от 13.03.2025 г. на директора на Дирекция ОДОП С. в частта на установените с него данъчни задължения. Решението е връчено на 17.03.2025 г.

Съдебното оспорване на РА е иницирано на 31.03.2025 г.

В настоящото производство като доказателства по делото са приети приобщените към ревизионната преписка писмени документи и електронен носител. Приобщени са писмените материали по адм. дело № 4891/2023 г. на АССГ и адм. дело № 3214/2024 г. на ВАС.

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

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, срещу подлежащ на обжалване акт, след проведено задължително административно обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява 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.

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22220224003732-020-001/26.07.2024 г., ревизията на жалбоподателя е възложена от Р. Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., на която са възложени функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК съгласно Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 17, т. 13, Раздел I). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Е. К. Д., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

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

По материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката за реалност на доставките по фактурите, издадени от „ИНТЕР ПАРТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЗАРА 2019“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „МАКСРЕМОНТ“ ЕООД, „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД, „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД и „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД.

Правото на приспадане на данъчен кредит е основен принцип на данъка върху добавената стойност (ДДС), който гарантира, че данъчната тежест е неутрална за всички икономически дейности. Съгласно чл. 68, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), данъчен кредит е сумата на ДДС, която регистрирано лице има право да приспадне от своите данъчни задължения за получени стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка, според чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, е всяка доставка на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице на територията на страната, включително тези с нулева ставка, освен ако законът предвижда друго. От това следва, че данъчното предимство е обусловено от наличието на реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, получени от лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит. В този смисъл ЗДДС, в чл. 68, ал. 2, уточнява, че правото на приспадане на данъчен кредит възниква при кумулативното изпълнение на сложен фактически състав. Този състав включва не само притежаването на данъчен документ (фактура) по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, но и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка, както е посочено в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Горното сочи, че правото на приспадане на данъчен кредит зависи от едновременното изпълнение както на материалноправни, така и на формални условия.

Материалноправните изисквания, които са съществени за реалността на доставката, включват: лицето, което претендира данъчен кредит, да е „данъчнозадължено лице“; това лице да е получило стоките или услугите, за които иска да му се признае право на приспадане, от друго данъчнозадължено лице; лицето да е използвало тези стоки или услуги за нуждите на собствените си облагаеми сделки; и доставчикът да е действително данъчнозадължено лице, което реално е извършило доставката.

Формалните изисквания за упражняване на данъчен кредит се свеждат до притежаването на надлежно съставена фактура, която да посочва доставчика на стоките или услугите. Въпреки това, самото притежаване на данъчни фактури не е достатъчно, за да се докаже реалността на отразените в тях стопански операции. Съдебната практика на СЕС многократно е потвърждавала този принцип, като е приемала, че правото на приспадане не следва да се признава само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на СЕС по дело C-454/98 г. (S.), това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, които отговарят на реално облагаема сделка. В този смисъл е и Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г. (B.), в т. 31 от което Съдът е посочил, че за да се установи правото на приспадане въз основа на дадени доставки, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки или услуги са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки.

В своята практика СЕС последователно приема, че основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните условия, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални условия (Решение F., C-281/20). Това означава, че щом данъчната администрация разполага с информацията, необходима да установи, че материалноправните условия са изпълнени, тя не може да налага допълнителни условия, които биха осуетили упражняването на това право. Въпреки това, Съдът на ЕС е приел, че това правило може да не е приложимо, ако нарушението на формалните изисквания възпрепятства представянето на сигурни доказателства за изпълнението на материалноправните изисквания. Такъв би могъл да е случаят, когато във фактурата не е посочен действителният доставчик, ако това пречи на установяването му и на определянето дали той има качеството на данъчнозадължено лице – ключово материалноправно условие за правото на приспадане на ДДС (Решение F., C-281/20).

Съдебната практика на СЕС също така многократно е подчертавала, че доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките и изпълнението на условията за приспадане на данъчен кредит е върху данъчно задълженото лице. Въпреки това, данъчната администрация не може да изисква от данъчно задълженото лице да извършва проверки на доставчика си, които не са в неговите правомощия, освен ако има конкретни индикации за измама или злоупотреба. В такива случаи, когато има данни за данъчна измама, данъчната администрация може да откаже право на приспадане, дори ако формалните условия са изпълнени, ако се докаже, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в такава измама (вж. Решение на СЕС по дело К. и R. Recycling, C-439/04 и C-440/04).

Следователно правото на приспадане на данъчен кредит е строго обвързано с реалното осъществяване на облагаеми доставки и тяхното използване за целите на облагаемата дейност на получателя. Въпреки че формалните изисквания са съществени, те не могат да ограничат правото на приспадане на данъчен кредит, ако са изпълнени съществени (материалноправни) условия. Изключения правят само случаите, когато неспазването на формалните изисквания пречи да се установи дали доставката е реална и дали доставчикът е данъчнозадължено лице, или когато е доказана данъчна измама, за която получателят е знаел или е трябвало да знае.

В процесния случай не е налице спор относно изпълнението на формалните изисквания по процесните доставки. От събраните по делото доказателства обаче се установява и изпълнението на материалноправните изисквания по отношение на доставките от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД, доколкото на данъчната администрация са били представени необходимите доказателства за тяхната проверка.

За доставките от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД са издадени на ревизираното лице 2 броя фактури: № [ЕГН]/23.11.2021 г. и № [ЕГН]/25.11.2021 г. (л. 38 и л. 40 от приложение № 1 към делото) с предмет „изпълнени услуги на основание договор и приемен протокол“. Всяка от фактурите е придружена с касов бон за извършено плащане. Представени са двустранно подписани от страните по доставката приемо-предавателни протоколи (л. 49 и л. 59 от приложение № 1), които съдържат описание на доставените и монтирани количества материали – кабели и елементи за изграждане на периметрова охранителна система А. С., съгласно подписани договори за услуги. В хода на ревизията от страна на доставчика са представени документи за отразяване на фактурите в счетоводството му (хронологичен регистър на сметки 411, 703, 4532, 501; аналитичен регистър на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“; касова книга за сметка 501 „Каса в лева“), включително за уреждане на счетоводните му взаимоотношения с държавата като платец на ДДС (аналитичен регистър на сметка 4532 „ДДС за продажбите“). Извлечения от счетоводните регистри са представени и от ревизираното лице, като следва да се отбележи, че според констатациите и изводите в РД приходните органи не оспорват счетоводното отразяване на фактурите.

Идентични са установяванията и при доставчиците „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД.

„ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД е издало на ревизираното лице 9 броя фактури: № [ЕГН]/08.02.2022 г. (л. 36 от приложение № 1), № [ЕГН]/20.02.2022 г. (л. 35), № [ЕГН]/07.03.2022 г. (л. 37), № [ЕГН]/23.03.2022 г. (л. 39), № [ЕГН]/06.04.2022 г. (л. 68), № [ЕГН]/21.04.2022 г. (л. 69), № [ЕГН]/05.05.2022 г. (л. 71), № [ЕГН]/12.05.2022 г. (л. 70) и № [ЕГН]/30.05.2022 г. (л. 66), с предмет на първите три фактури „услуги по изграждане на охранителна система съгласно договор и протокол“, а на останалите шест фактури - „на основание договор и протокол за охранителни дейности“. Всяка от фактурите е придружена с касов бон за извършено плащане и съответстващ ѝ двустранно подписан от възложителя и изпълнителя приемо-предавателен протокол за

установяване на извършеното и приемане на услугите – от 08.02.2022 г. (л. 55 от приложение № 1), от 22.02.2022 г. (л. 48), от 07.03.2022 г. (л. 52), от 23.03.2022 г. (л. 58), от 21.04.2022 г. (л. 67), от 05.05.2022 г. (л. 64), от 12.05.2022 г. (л. 65), от 30.05.2022 г. (л. 63) и от 06.04.2022 г. (л. 61), които съдържат достатъчно описание на доставените и монтирани количества материали и оборудване за охранителна система, както и единични цени. Представени са подписани от страните по доставките договори за услуга от 04.02.2022 г. (л. 89 от приложение № 1), от 10.02.2022 г. (л. 87), от 02.03.2022 г. (л. 86), от 16.03.2022 г. (л. 88), от 23.03.2022 г. (л. 95), от 07.04.2022 г. (л. 92), от 15.04.2022 г. (л. 94), от 28.04.2022 г. (л. 91) и от 10.05.2022 г. (л. 93) с предмет услуги по охранителни дейности, монтаж на кабели и елементи за изграждане на периметрова охранителна система А. С.. На ревизиращите органи са представени от доставчика документи за отразяване на фактурите в счетоводството му (хронологичен регистър на сметки 411, 703, 4532, 501; аналитичен регистър на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“; касова книга за сметка 501 „Каса в лева“), включително за отчисляване на ДДС (аналитичен регистър на сметка 4532 „ДДС за продажбите“). Извлечения от счетоводните регистри са представени и от жалбоподателя, като и тук следва да се отбележи, че приходните органи не оспорват счетоводното отразяване на фактурите.

„ЮИС КОМЕРС“ ЕООД е издало на ревизираното лице 6 броя фактури: № 00000000199/15.06.2021 г. (л. 41 от приложение № 1), № 00000000214/30.06.2021 г. (л. 42), № [ЕГН]/09.08.2021 г. (л. 43), № [ЕГН]/23.08.2021 г. (л. 44), № [ЕГН]/31.08.2021 г. (л. 45) и № [ЕГН]/09.09.2021 г. (л. 46), с предмет „на основание договор и протокол за изграждане на охранителна система“. За извършеното плащане към всяка от фактурите е представен касов бон и съответстващ ѝ двустранно подписан приемо-предавателен протокол – от 15.06.2021 г. (л. 56 от приложение № 1), от 30.06.2021 г. (л. 57), от 09.08.2021 г. (л. 62), от 23.08.2021 г. (л. 60), от 31.08.2021 г. (л. 51) и от 08.09.2021 г. (л. 50), които цялостно отразяват доставените и монтирани количества материали и оборудване за охранителна система, както и единични цени. Представени са корелиращи им договори за монтажни услуги от 15.05.2021 г. (л. 77 от приложение № 1), от 07.06.2021 г. (л. 80), от 01.07.2021 г. (л. 81), от 20.07.2021 г. (л. 79), от 02.08.2021 г. (л. 76), от 25.08.2021 г. (л. 78) с предмет услуги по монтаж на кабели и елементи за изграждане на периметрова охранителна система А. С..

Видно от констатациите и изводите в РД, приходните органи отричат реалността на доставките от горепосочените доставчици, позовавайки се на два основни аргумента: първо, липсата на доказателства за кадрова обезпеченост на доставчиците; и второ, необоснованото, предвид естеството на услугите, тяхно очакване за представяне на актове за приемане на извършени строително-монтажни работи (СМР), подписани от строителен/инвеститорски контрол. Въз основа на тези констатации и преимуществено на базата на неустановената кадрова обезпеченост на доставчиците е прието, че в случая са налице привидни сделки, целящи прикриване на действително извършени такива, т. е. касаело се за относителна субективна симулация, а не за реални доставки между жалбоподателя и доставчиците по издадените от тях фактури.

Във връзка с тези установявания възниква въпросът дали недоказаната кадрова обезпеченост на доставчиците е достатъчна, за да обоснове законосъобразни изводи за липса на реалност на доставките по процесните фактури. Този въпрос следва да се разгледа, като се съобрази обстоятелството, че органите по приходите, макар и да са се позовали на обективни данни, на практика не са обосנוвали осъществена от жалбоподателя данъчна измама. Техните изводи в тази насока се основават на предположения, още повече, че в настоящия случай приходната администрация не оспорва наличието на реално извършени услуги при получателя и тяхното използване във връзка с осъществяваната от него дейност.

Практиката на СЕС е категорична, че само по себе си обстоятелството, че даден доставчик не разполага с необходимия персонал или материална база, не е достатъчно основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит (вж. Решение на СЕС по дело Tyth, C-324/11). Това е така, тъй като изпълнението на услугите може да бъде осъществено чрез подизпълнители, което е обичайна търговска практика и не означава автоматично липса на реална доставка или участие в измама. Данъчната администрация е длъжна да докаже, че доставката не е реална или че получателят е знаел или е трябвало да знае за евентуална измама. Липсата на персонал може да е индикатор, но не е самостоятелно и достатъчно доказателство за нереалност на доставката. СЕС подчертава (вж. Решение по дело K. и R. Recycling, C-439/04 и C-440/04), че на данъчнозадължено лице може да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит само ако въз основа на обективни данни се установи, че то е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. Тежестта на доказване на такава измама и на знанието или дължимото знание на данъчнозадълженото лице лежи изцяло върху данъчната администрация. Сами по себе си предположения или липсата на определени формални документи, която не възпрепятстват установяването на реалността на доставката, не са достатъчни за отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит. Данъчната администрация не може да прехвърля върху данъчнозадълженото лице задължението да проверява цялата верига на доставки или да гарантира, че доставчикът му е изряден платец на ДДС, освен ако има конкретни индикации за участие в измама. СЕС последователно приема, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може да бъде ограничавано, когато са изпълнени материалноправните условия, дори и при наличието на някои формални несъответствия. Това е така, защото целта на ДДС е да облага крайното потребление, а не да натоварва участниците във веригата на доставки. Отказът на данъчен кредит само поради формални пропуски, които не засягат реалността на доставката и не са свързани с измама, би довел до нарушаване на принципа на данъчен неутралитет и до двойно данъчно облагане.

Относно възприетата от ревизиращите хипотеза на „относителна субективна симулация“, настоящият съд съобразява разяснението, дадено в Решение № 3946 от 27.03.2018 г. по адм. д. № 9991/2017 г. на ВАС. В цитираното решение е посочено, че твърденията на приходните органи за такава симулация подлежат на доказване от тях. При относителната симулация страните не желаят да бъде постигнат резултатът от сделката, а чрез нея прикриват друга сделка (в този смисъл е Решение по гр. дело № 1575/2008 г., Трето гражданско отделение на Върховния касационен съд). В случая приходните органи са приели, че спорната доставка е привидна при относителна симулация, но доказването ѝ изисква да се установи, че страните не са желали сделката, по която е издадена процесната фактура, да породии правни последици, а са желали правните последици по прикритата сделка. Такива прикрити сделки обаче приходните органи не доказват. Това означава, че при твърдения от ревизиращите органи за относителна симулация, те следва да докажат коя е прикритата сделка, но както беше изтъкнато, това не е сторено нито в хода на ревизията, нито пред първоинстанционния съд.

Горното важи и по отношение на фактите и обстоятелствата по настоящото дело. Липсват доказателства и установявания за това кои са били прикритите сделки. Такива доказателства не са ангажирани нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство. Съдът намира, че от събрания по делото доказателствен материал не може по безспорен начин да се установи наличието на изкуствена правна конструкция, която да обосновава извод за симулативност на услугите, обективирани в процесните фактури и приемо-предавателни протоколи.

Друг извод не следва от кадровата необезпеченост на доставчиците. Само на базата на това обстоятелство, без доказана от органите по приходите данъчна измама, не е достатъчно да

обоснове отказа да се признае право приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. В РА не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите формират извод за наличието на данъчна измама. Липсват установявания, от които би могло да се направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. Изрично в Определение на Съда на Европейския съюз от 15 юли 2021 г. по дело C-123/14 се приема, че разпоредбите на Директива 2006/112, които се отнасят до правото на приспадане на ДДС, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, в резултат на което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката ДДС, по съображение, че купувачът не е доказал нито произхода на съответните стоки, нито това, че доставчикът му ги е притежавал, въпреки че тази администрация не установява, че купувачът е участвал в измама с ДДС и е знаел или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от такава измама. В тази връзка следва да се съобрази и практиката на Съда на Европейския съюз, съобразно която чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, буква „а“ и чл. 273 от Директива 2006/112, във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която лишава данъчнозадълженото лице от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС единствено с това, че дадена облагаема търговска сделка се счита за привидна и нищожна съгласно разпоредбите на националното гражданско право, без да е необходимо да се установи, че са налице обстоятелства, които от гледна точка на правото на Съюза позволяват тази сделка да се квалифицира като привидна, или когато сделката е действително извършена, че тя е осъществена с цел измама с ДДС или с цел злоупотреба.

В процесния случай не са налице обективни данни, установени от органите по приходите, които да сочат за наличието на данъчна измама. Липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците сама по себе си не може да съставлява такива обективни данни. Същевременно, представените в хода на ревизията писмени доказателства, неоспорени от ответника, оборват правилността на направените от органите по приходите изводи относно основателността на претендираното данъчно предимство по отношение на фактурите, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД. Изискването за представяне на актове за СМР, подписани от строителен/инвеститорски контрол, е необосновано, когато предметът на доставките е свързан с монтаж на кабели и елементи за периметрова охранителна система. Тези дейности, макар и да включват монтаж, не винаги попадат в обхвата на "строително-монтажни работи" в класическия смисъл, изискващ строг строителен надзор и актуване по Закона за устройство на територията. За подобни специфични услуги, приемо-предавателните протоколи, подробно описващи извършеното и приетото, са напълно достатъчни за доказване на реалността на доставката. Налагането на допълнителни, несвойствени за конкретния вид услуга изисквания, представлява неоправдана пречка пред упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит. Фактът, че за стоките и услугите от разглежданите доставчици са представени не само фактури, но и касови бонове за плащане, двустранно подписани приемо-предавателни протоколи с подробно описание на извършеното, както и корелиращи договори, свидетелства за пълнота на документацията, която доказва реалността на стопанските операции. Отсъствието на специфични актове за СМР, които не са задължителни за този тип услуги, не може да надделее над установяващата реалността на доставките доказателствена съвкупност.

По отношение на останалите доставчици – „ИНТЕР ПАРТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЗАРА 2019“ ЕООД, „МАКСРЕМОНТ“ ЕООД и „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД, приходните органи правилно

са установили, че освен издадените фактури, не са представени други документи, които да доказват реалността на доставките. В настоящото производство в тежест на оспорвания е да докаже положителния факт на осъществяване на спорните доставки, който води до благоприятните за него последици, свързани с упражняването на правото на данъчен кредит. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една доставка е действително извършена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. Съобразно вече посочената тълкувателно приложима практика на Съда на Европейския съюз само наличието на фактури не е достатъчно, за да се докаже, че отразените в тях сделки са реални. Ако няма други преки и ясни доказателства за изпълнението на доставките, само фактурите не могат да потвърдят тяхната реалност. Както по време на ревизията, така и в съдебното производство, жалбоподателят не е представил убедителни доказателства за действителното осъществяване на спорните доставки по тези фактури. Липсват договори, приемо-предавателни протоколи, както и други документи, потвърждаващи фактическото движение на стоки или реалното изпълнение на услуги. Изводите на приходните органи в тази част от ревизионния акт са в съответствие с чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс и с т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 "Е.-К", което гласи, че лицето, което иска да приспадне ДДС, трябва да докаже, че отговаря на всички условия за това. Националният съд, въз основа на националните правила за доказване и принципа на процесуална автономия, извършва цялостна преценка на всички доказателства и обстоятелства по спора, за да реши дали правото на данъчен кредит е упражнено законосъобразно (вж. т. 32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 "Боник" ЕООД и т. 37 и т. 43 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 "Е.-К"). В конкретния случай, освен фактури, липсват други доказателства, които да установяват доставките. Тази непълнота трябва да се вземе предвид, особено като се има предвид безспорното обстоятелство, че въпросните доставчици не разполагат с достатъчно персонал, за да извършат тези доставки. Макар че, както беше посочено по-горе, получателят на доставките не носи отговорност за действията или бездействията на доставчиците, в негов интерес е да докаже, че доставките са извършени реално. В случая обаче реалното извършване на спорните доставки не би могло да се установи само с издадените от доставчиците фактури. Следователно отказът на правото на приспадане на данъчен кредит на получателя е законосъобразен, а липсата на технически и кадрови ресурс на доставчиците служи като косвено доказателство в подкрепа на извода, че реални доставки не са осъществени.

В обобщение настоящият съдебен състав приема, че обжалваният РА е законосъобразен в частта на определените задължения за ДДС в размер на 14 521,33 лв. и лихви 5 453,37 лв., произтичащи от отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит по доставките от „ИНТЕР ПАРТС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД „ЗАРА 2019“ ЕООД, „МАКСРЕМОНТ“ ЕООД и „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД (в тази част жалбата на „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД следва да се отхвърли като неоснователна). Актът е незаконосъобразен по отношение на отреченото данъчно предимство по фактурите от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД. Неправомерно установените данъчни задължения във връзка с тези доставки са в общ размер на 20 531,34 лв., от които 14 926,00 лв. главница и 5 605,33 лв. лихви за забава.

При този изход на делото всяка страна има право на разноски – ответникът съобразно отхвърлената част на жалбата (19 974,70 лв. главница и лихви), а жалбоподателя съобразно отменената част от акта (20 531,34 лв. главница и лихви). При това положение дължимото в полза на приходната администрация юрисконсултско възнаграждение е в размер на 2 197,72 лв., изчислено на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и по реда на чл. 7, ал. 2, т. 3, вр. чл. 8, ал. 1 от

Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа (Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г.).

От страна на жалбоподателя са направени съдебно-деловодни разноски в размер на 50,00 лв., поради което дължимите му за настоящото производство разноски възлизат на 25,34 лв.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220224003732-091-001 от 13.12.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., потвърден с Решение № 280 от 13.03.2025 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП, **в частта** на определените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 06, 08 и м. 09.2021 г., м. 02.03, 04, 05 и м.11.2022 г., в общ размер на 14 926,00 лева и на начислените лихви за забава в общ размер на 5 605,33 лева, произтичащи от непризна право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020“ ЕООД и „ЮИС КОМЕРС“ ЕООД.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22220224003732-091-001 от 13.12.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., потвърден с Решение № 280 от 13.03.2025 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП, **в останалата обжалвана част.**

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД разноски за настоящата инстанция в размер на 25,34 лева (двадесет и пет лева и 34 ст.).

ОСЪЖДА „ПЛАНЕТА-ГАРД“ ЕООД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 2 197,72 лева (две хиляди сто деветдесет и седем лева и 72 ст.).

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

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

СЪДИЯ: