

# РЕШЕНИЕ

№ 1437

гр. София, 06.03.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 06.12.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **5144** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба подадена от „АСО 7“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от М. В. – управител срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221520003749-091-001/24.02.2021 г. издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 647 от 22.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д„ОДОП“) [населено място] при ЦУ на НАП, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 394,33 лв. за данъчни периоди: м. 02.2017 г., м. 05.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 12.2017 г., м. 07.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., по фактури, издадени от дружествата „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД и съответните лихви за забава общо в размер на 3 546,21 лв.

Жалбоподателят поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен поради допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, необоснованост и поради противоречието им с материалния закон. Прави се оплакване, че процесният РА и решението с което е потвърден, са постановени в противоречие с практиката на

Върховния административен съд и Съда на европейския съюз. Развиват се съображения, че изводите на органите по приходите за нереалност на доставките са неоснователни, тъй като в ревизионното производство от страна на ревизиращите екипи не са били взети предвид всички представени доказателства, сочещи безспорно, че услугите са осъществени и са използвани за облагаема дейност на дружеството жалбоподател. Иска се отмяната на РА като незаконосъобразен и решаване на делото по същество, с което да се признае на жалбоподателя правото на данъчен кредит.

В проведеното публично съдебно заседание по делото, жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена по мотивите изложени в нея. Претендира присъждането на разноски.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрисконсулт юрк. В., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като препраща към съображенията, подробно изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Депозирани са и писмени бележки, в които са доразвити доводи за неоснователност на жалбата. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взима становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Извършването на ревизия на „АСО 7“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2017 г. до 31.12.2019 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220520002877-020- 001/19.05.2020 г., изменена със заповеди Заповеди № Р22221520003749-020 002/29.09.2020 г. и № Р-22221520003749-020-003/29.10.2020 г., издадени С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК/.

Издаден е Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221520003749-092-001/27.01.2021 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведено с вх. № 53-00-301/04.02.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С.. Възражението е разгледано при издаване на ревизионния акт и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с издаване на РА № Р-22221520003749-091-001/24.02.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците: „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 12.2017 г./; „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 02.2017 г., м. 05. 2017 г., м. 07.2017 г./; „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 07.2018 г./; от „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г./ и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10. 2017 г., м. 11.2017 г./ в общ размер на 12 394,33 лв. и лихви за забава общо в размер на 3 546,21 лв.

Органите по приходите са установили, че дружеството жалбоподател е с предмет на

дейност - сигнално-охранителна дейност.

В РА е посочено, че процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение и в хода на ревизията са били предприети редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от издадения РА, като са и изложени предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

Въз основа на извършените от органите по приходите процесуални действия и направените от тях констатации, са направени следните изводи:

Жалбоподателят е декларирал доставки от „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, всички с предмет с предмет - доставка и монтаж на С..

От страна на органите по приходите били изискани от доставчиците документи, справки и писмени обяснения относно доставки на услуги по издадени от тях фактури към жалбоподателя. При проверките било констатирано, че дружествата не са намерени на адресите за кореспонденция и не са осигурили достъп до оригиналните търговски, банкови, счетоводни документи и регистри.

Изискани били такива от ревизираното дружество, като на 13.11.2020 г. чрез ИС „Контрол“ от ревизирания субект били представени намиращи се при него документи. За установяване реалността на фактурираните сделки от ревизираното лице са ангажирани копия на спорните фактури, договори, за които е установено, че не са подписани от една от страните и неподписани от единия контрагент приемо-предавателни протоколи.

С оглед така представените документи ревизиращите органи са обобщили, че представените договори са еднотипни - с тях възложителят се задължавал да осигури финансиране на обекта, като в тридневен срок след завършване на договорените работи - да издаде заповед за приемане и назначи приемателна комисия и да определи лице за свой представител на обекта за приемане на извършените работи и съставяне на необходимите документи. В договорите не били посочени конкретни обекти, нито количеството и видът на техниката, която следвало да се монтира. В раздел пети на договорите е посочено, че общата стойност на работите се образувала в приемо-предавателен протокол, а окончателно плащане ставало при завършване и приемане на обекта с протокол за приключване на работата. В представените предавателни протоколи, неподписани от възложителя, липсвало вид и количество на изпълнените и приети работи, като била отразена единствено стойност на същите. Ревизиращият екип са приели, че от представените документи не става ясно дали е фактурирана само услугата по монтаж на С. или и доставката на такава техника. Органите по приходите са установили, също така, че доставчиците, всички представлявани от И. П. И., не са подали годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за съответните данъчни периоди, били дерегистрирани по ЗДДС лица при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, т.е. във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Освен това адресът на управление на доставчиците е един и същ - [населено място] [улица]. Ревизиращите са отбелязали, че при други контролни производства от органи на НАП са извършвани многократни посещения на посочения, при което е установено, че там няма офис на някое от дружествата, а при извършените в хода на ревизията посещения на е намерен представляващият и не е осигурен достъп до оригиналната търговска и счетоводна документация.

От „АСО 7“ ЕООД не са ангажирани други доказателства за реалността на услугите, фактурирани от спорните доставчици. Не са представени изисканите обяснения относно вида на извършените услуги, място на изпълнение, лицата, които са ги извършили, адресите, на които е монтирана охранителната техника. Ревизирият субект не е представил доказателства за последващата реализация на спорните доставки при липса на конкретни данни къде е монтирана техниката не може да се установи дали тя е свързана с обектите на охрана, за които са фактурирани приходи от охранителна дейност.

С оглед изложеното ревизиращите са заключили, че не е доказано извършването на облагаема доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от същия закон са отказали претендираното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици.

„АСО 7“ ЕООД оспорил по административен ред Ревизионен акт № 22221520003749-091-001/24.02.2021 г., с който са определени задължения по ЗДДС общо в размер на 12 394,33 лв. и лихви за забава общо в размер на 3 546,21 лв., вследствие отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците: „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 12.2017 г./; „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 02.2017 г., м. 05. 2017 г., м. 07.2017 г./; „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 07.2018 г./; от „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г./ и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10. 2017 г., м. 11.2017 г./

С решение № 647 от 22.04.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите РА е потвърден.

По делото са допуснати основна и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза приети от съда, като обективни и безпристрастно изготвени и като неоспорени от страните по делото. От заключенията се установява, че от страна на „Асо 7“ ЕООД са декларирани данъчните фактури, издадени от доставчиците „Инстрой-холмстрой“ ЕООД, „И. олтрейдинг“, „Бета трейдинг Карсмпорт“ ЕООД, „А. лайн принт хаус“ ЕООД и „Сръчковците“ ЕООД в Дневник за продажбите и справка декларация за съответните данъчни периоди. Вещото лице е посочило, че за всички процесни фактури са налице счетоводни записвания за плащане на данъчната основа и данъка начислен по процесните фактури, като всички счетоводни записвания показват плащане в брой. За всеки от доставчиците има направена констатация за регистрирано фискално устройство, заедно с адреса на регистрация (обект) и декларирана дейност на съответния доставчик, като само за „Арт Лайн Принт Хаус“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] в информационната система на НАП нямало информация за регистрирани фискални устройства. Експертът е установил, че в кориците на делото няма детайлна информация, за да се направи анализ за последваща реализация на закупените процесни доставки. С оглед допълнително поискана информация от жалбоподателя вещото лице е констатирало, че за тези клиенти има издадени фактури и отчетени приходи и не може да се направи анализ дали спорните доставки са свързани с последващи облагаеми доставки.

Във връзка поставените от жалбоподателят допълнителни въпроси и представени нови доказателства, непредставени в хода на ревизионното производство, а именно броя предложения за охрана на нови клиенти - Новостроене ООД с обект офис; Н.

клуб ЕООД с обект Салон за красота; Г.И.Т обект фреш бар; Г. Ц. обект апартамент; П. М. – обект Амбулатория за индивидуална практика за специализирана акушеро-гинекологична медицинска помощ д-р П. М. ЕТ и Н. А. – обект апартамент, вещото лице е посочило, че са установени приходите въз основа на предоставените фактури и предложения за нови клиенти. Приходите за процесния период само от тези 6 броя клиента са в размер на 31463,080 лева, като експерта е посочил, че не може да направи анализ на разходите, защото не са представени такива документи, доказващи разходи по точно тези обекти на клиенти и съответно не може да ги установи.

Установено е също, с оглед поставения от страна на жалбоподателя въпрос дали е направен анализ от органите по приходите в ревизионния акт на предоставените документи относно необходимостта от монтаж на камери и друга охранителна техника ползвана за осъществяване на дейността на дружеството с цел обосноваване на приходите и разходите, че последните не са извършили такъв анализ на необходимостта от монтаж на камери и друга охранителна техника, за да може жалбоподателя да осъществява основната си дейност, тъй като в ревизионната преписката не били представени такива документи. Такива са предоставени, едва в хода на съдебното производство.

По делото освен представените с административната преписка доказателства, са представени и допълнително такива от страна на жалбоподателя, приобщени към доказателствения материал по делото.

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

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „АСО 7“ ЕООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 26.04.2021 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 29.04.2021 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Ревизионен акт № 22221520003749-091-001/24.02.2021 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 647 от 22.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д„ОДОП“) [населено място] при ЦУ на НАП, с който са определени задължения по ЗДДС общо в размер на 12 394,33 лв. и лихви за забава общо в размер на 3 546,21 лв., вследствие отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците: „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 12.2017 г./; „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 02.2017 г., м. 05. 2017 г., м. 07.2017 г./; „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 07.2018 г./; от

„ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г./ и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10. 2017 г., м. 11.2017 г./

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

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и е в предвидената от чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК форма. Съдържа всички реквизити съгласно чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК. Посочено е името и длъжността на органите, които го издават, номерът и датата на издаването му, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в хода на ревизионното производство, мотивите за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва и подпис на издателя му. В съответствие с чл. 120, ал. 2 от ДОПК към ревизионния акт е приложен ревизионният доклад, който е неразделна негова част.

Производството, послужило за издаване на оспорения ревизионен акт е протекло при спазване на предвидените процесуални правила и не са допуснати нарушения, които да обосновават отмяната му. От съставените от органите по приходите, в изпълнение на правомощията им, протоколи, които съответстват на изискванията за форма и реквизити, е видно, че ревизиращият екип и делегираните служители на данъчната администрация, са провели производството при спазване на принципите за законност, обективност, добросъвестност, право на защита и служебно начало. Положили са усилия за приобщаване на всички относими към предмета на ревизията доказателства и са осигурили възможност на ревизирания обект да реализира процесуалните си права. В съдебното производство не са ангажирани доказателства, от които да се установява нещо различно от обективирания, в приложените протоколи, действия и изявления. Затова изводът на съда е, че в хода на административното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила, които да се приемат за съществени. Следва да се отбележи и това, че от приобщените доказателства се установява, че заповедта за възлагане на ревизия, заповедта за нейното изменение, ревизионният доклад и ревизионният акт са подписани от издателите им с валидни, към момента на подписването, електронни подписи, положени в съответствие със Закона за електронния документ и електронния подпис. Доказателства за това са приложени по делото. От изложеното до тук следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обосноваване.

При преценката си за законосъобразност, съдът, следва да обсъди съответствието му със материалния закон.

С процесния РА са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност общо в размер на 12 394,33 лв., вследствие отказано право на данъчен кредит и лихви за забава в размер на 3 546,21 лв., вследствие отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците: „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 12.2017 г./; „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 02.2017 г., м. 05. 2017 г., м. 07.2017 г./; „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 07.2018 г./; от „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г./ и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /за м. 08.2017 г., м. 09.2017 г., м. 10. 2017 г., м. 11.2017 г./

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представените от

ответника с административната преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Липсва спор, че „АСО 7“ ЕООД през ревизирания период е с предмет на дейност - сигнално-охранителна дейност. Също така по делото безспорно е установено, че за процесните данъчни периоди по фактури, издадени на жалбоподателя от „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, всички с предмет - доставка и монтаж на С., дружеството е упражнило право на данъчен кредит, във връзка със сключени договори с посочените дружества.

В РА и РД и решението на директора на дирекция ОДОП, с което е потвърден РА, е изведен мотив, че представените документи от ревизираното лице и от доставчиците свидетелстват за фиктивния характер на фактурираните сделки. Мотивирано е, че когато се касае за доставка на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, каквито са фактурираните от доставчиците услуги, следва да се установи какви конкретно са услугите по вид, характер и обем.

За да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесната фактура се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД.

Решаващият орган след анализ на представените документи и наличните данни от информационната система на НАП във връзка с процесните доставчици, е формирал извод, че не са представени доказателства, че извършването на договорените услуги са реално извършени от сочените дружества, доколкото от тяхна страна не са били представени доказателства в тази насока, а от представените от ревизираното лице еднотипни договори, не можело да се установи на кои конкретни обекти, нито количеството и видът на техниката, която следва да се монтира. Наред с това ревизиращите са посочили, че в представените предавателни протоколи, неподписани от възложителя, липсвало посочени вид и количество на изпълнените и приети работи, като в тях е отразена единствено стойност. Не ставало ясно дали е фактурирана само услугата по монтаж на С. или и доставката на такава техника. Органите по приходите са установили още, че доставчиците, представлявани от И. П. И., не са подали годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за съответните данъчни периоди, deregистрирани са по ЗДДС лица при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, т.е. във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Освен това адресът на управление на доставчиците е един и същ - [населено място] [улица]. Ревизиращите са отбелязали, че при други контролни производства от органи на НАП са извършвани многократни посещения, при което е установено, че там няма офис на някое от дружествата, а при извършените в хода на ревизията посещения на е намерен представляващият и не е осигурен достъп до оригиналната търговска и счетоводна документация. От „АСО 7“ ЕООД не са ангажирани други доказателства за реалността на услугите, фактурирани от спорните доставчици. Не са представени изисканите обяснения относно вида на извършените услуги, място на изпълнение, лицата, които са ги извършили, адресите, на които е монтирана охранителната техника. Ревизираният субект не е представил доказателства за последващата реализация на спорните доставки.

Тези изводи са правилни.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл. 71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши



глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчика/ците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на услуги между жалбоподателя и доставчиците „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД. В случая от съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги от посочените доставчици е обоснован и в съответствие с приложимия материален закон.

Основателни са изводите на органите по приходите, че са налице редица спорни моменти и разминавания в отношенията между ревизираното лице и доставчиците му, които да обосноват реалност на извършените услуги, предмет на сделки и издани фактури, които да обективират реални доставки на услуги по смисъла чл. 9 от ЗДДС и в този смисъл възникнали данъчни събития, които да формират право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68 от ЗДДС за получателя по тях.

По отношение на всички доставчици от страна на жалбоподателя не бе проведено доказване, че са извършени услугите с предмет - доставка и монтаж на С.. От жалбоподателя не бе проведено, при условията на пълно и главно доказване, как, къде, от кой, в какъв времеви диапазон, на кои обект са извършени охранителните дейности. Дали същите касаят извършване на услуга по монтаж на С. или и доставката на такава техника. Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, че от представените еднотипни договори, неподписани от една от

страните, както и от приемо-предавателните протоколи не може да се установи видът на извършените услуги, място на изпълнение, лицата, които са ги извършили, адресите, на които е монтирана охранителната техника. Основателно органите по приходите са посочили, че при липса на конкретни данни къде е монтирана техниката не може да се установи дали тя е свързана с обектите на охрана, за които са фактурирани приходи от охранителна дейност.

Обосновано и законосъобразно е прието, че въпреки съставените и представени документи, включително при обжалване по административен и съдебен ред, не се доказва те да установяват реално осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Следва да се посочи, че както представените в хода на административното производство, така и новопредставените документи от страна на жалбоподателя са с недостоверна дата по смисъла на чл. 181 от ГПК. Като частни свидетелстващи документи те съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от лицата, които са ги подписали, но не и доказателство, че вписаните в тях факти обективно са настъпили. Тези доказателства, преценени от основната и допълнителната съдебно-счетоводни експертизи не променят констатациите на органите по приходите от ревизионното производство. Напротив от заключенията на вещото лице макар да се установява, че за всички процесни фактури са налице счетоводни записвания за плащане на данъчната основа и данъка начислен по процесните фактури, като всички счетоводни записвания показват плащане в брой, изрично в заключенията на същите е достигнат извод, че не може да се направи анализ дали спорните доставки са свързани с последващи облагаеми доставки.

Съвкупната преценка на доказателствата сочи, че са издадени и осчетоводени документи, които не отразяват реални стопански операции и действително настъпило данъчно събитие като облагаема доставка на услуги като основание за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Издаването на фактура и нейното счетоводно отразяване, без реално осъществена доставка на стока или услуга не са данъчно събитие, което да е основание за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Заключенията на съдебно-счетоводните експертизи за последващите облагаеми доставки на услуги свързани със сигнално-охранителна дейност по предмета на дейност на жалбоподателя доказват предоставени услуги на конкретни клиенти на дружеството жалбоподател, но не и идентичност по вид и количество със стоките, предмет на преките доставки. Последваща доставка с идентичен предмет като косвено доказателство за реалност на пряката доставка също не се доказва. Съставените и осчетоводени документи от издател на фактурите, който е различен от реалния изпълнител на доставките води до прекъсване на стопанската верига на начисляване и заплащане на ДДС и промяна на данъчните резултати за периодите в полза на жалбоподателя. Допълнителен аргумент са и доводите на приходната администрация, че всички доставчици са с рисков профил, deregистрирани по ЗДДС, не могат да бъдат открити на адреса, включително и от вещото лице.

С оглед на горното правилни и законосъобразно е прието от страна на органите по приходите, че не е доказано реалното извършване на услугите от А. Л. П. Х.“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС правилно е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА, в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактура, издадени от посочените по-горе доставчици е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

**По разностите по производството:**

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл.7, ал.2, т. 3 вр. с чл.8 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 1834,64 лв. (хиляда осемстотин тридесет и четири лева и шестдесет и четири стотинки).

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

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „АСО 7“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от М. В. – управител срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221520003749-091-001/24.02.2021 г. издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 647 от 22.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д„ОДОП“) [населено място] при ЦУ на НАП, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 394,33 лв. за данъчни периоди: м. 02.2017 г., м. 05.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 12.2017 г., м. 07.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., по фактури, издадени от дружествата „АРТ ЛАЙН ПРИНТ ХАУС“ ЕООД, „БЕТАТРЕЙД КАРСИМПОРТ“ ЕООД, „ИНСТРОЙ ОЙЛТРЕЙДИНГ“ ЕООД и „ИНСТРОЙ ХОЛМСТРОЙ“ ЕООД и „СРЪЧКОВЦИТЕ“ ЕООД и съответните лихви за забава общо в размер на 3 546,21 лв.

**ОСЪЖДА** „АСО 7“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разности по делото в размер на 1834,64 лв. (хиляда осемстотин тридесет и четири лева и шестдесет и четири стотинки), 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:**