

РЕШЕНИЕ

№ 26253

гр. София, 01.08.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54 състав, в
публично заседание на 07.07.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **5609** по описа за **2025** 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).

С Решение № 5220 от 20.05.25 г. по адм. дело № 3769/25 г. на ВАС е отменено Решение № 5573 от 18.02.25 г. по адм. дела №[ЕИК] г. на АССГ и делете е върнато за разглеждане от друг състав на съда.

Производството е образувано е по жалба на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., подадена срещу Ревизионен акт Р-22221023001254-091-001/05.10.2023г., издаден от М. Г. - началник сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Д. К., на длъжност главен инспектор по приходите, като орган, ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 1780/19.12.2023г. на Директора на Дирекция "ОДОП" - С..

С оспорения РА са установени допълнителни задължения за ревизираните данъчни периоди м. 12.2021г. и от м. 09.2022г. до м. 12.2022г. по ЗДДС общо задължения за главници в размер на 58 119,44 лв. за лихви в размер на 7 347,09 лв. към датата на РА.

С жалбата се иска отмяната на акта в потвърдената част с доводи за несъгласие с изложеното в мотивите и правните изводи, иска се отмяната на ревизионния акт като неправилен и незаконосъобразен. Също се претендира, че след извършена проверка на административната преписка, не се установяват предпоставките по чл.10, ал.8 и ал.9 от Закона за НАП, вр. чл.12, ал.6 и чл.112, ал2 т.2 ДОПК - наличие на необходимост ревизионното производство да се проведе от органи по приходите на ТД на НАП - В., вместо териториално компетентната дирекция по смисъла на чл.8 ДОПК. Изиска представянето на заповеди ЗЦУ - ОПР-22/22.08.2022г. въз основа

на която са издадени Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2021г. и Заповед № 3-ЦУ-519/10.03.2023г. и приложението към последната заповед. Изиска представянето на доказателство за квалифициран електронен подпис (КЕП) на В. З., член на ревизиращия екип съгласно заповедта за възлагане на ревизия, и за М. Г., възложила ревизията, изиска и доказателства за заемана длъжност от органите по приходите, участвали в ревизионното производство -за назначаване в съответната ТД на НАП в съответствие с чл.13, ал.1 от ЗНАП. Ангажира и доказателства по същество - съдебно-икономическа експертиза, допусната от съда.

В съдебно заседание жалбоподателят "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД, чрез адв. И. Д. – редовно призован, се представлява от адв. Д.. Адвокат Д. иска съдът да постанови решение, с което да уважи жалбата и отмени РА. Счита, че по време, както на ревизионното производство, така и на съдебното производство са установени материалноправните предпоставки за упражняване правото на данъчен кредит. Претендира разноски, съгласно представения списък.

Ответникът директора на Дирекция "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - при ЦУ на НАП С. – редовно призован, не изпраща представител.

Постъпила е молба от юрк.Б., с която не възразява да се даде ход на делото в днешното съдебно заседание.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Жалбата до съда е от дата 12.01.2024г., подадена чрез административния орган, а решението на директора е връчено на дата 03.01.2024г., с оглед на което е спазен срокът за оспорване пред съда, предвиден в чл.156, ал.1 АПК. Жалбата е процесуално допустима и по чл.156, ал.2 АПК, предвид, че се иска отмяната на РА в частта, в която са установени данъчни задължение и не е отменен при оспорването му по административен ред.

Процесното ревизионно производство е приключило с издаването на оспорения по делото РА, образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221023001254-020- 001/10.03.2023 г., връчена на дружеството на 27.03.2023 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221023001254-020-001/10.03.2023 г., всички издадени от М. Т. Т., орган по приходите при ТД на НАП - В., с които е възложено извършването на ревизия на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., за определяне на задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2021г. до 31.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023001254-092-001/08.09.2023 г., връчен на 11.09.2023 г., и издаден от Д. М. К. - гл. инспектор по приходите, - ръководител на ревизията и В. Т. З., главен инспектор по приходите, на които съгласно ЗВР е възложено извършването на ревизията. Срещу РД не е депозирано писмено възражение, по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с РА №Р-22221023001254-091-001/05.10.2023 г., издаден от М. Т. Т., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията и Д. М. К., на длъжност главен инспектор в сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на В. - ръководител на ревизията, връчен на 09.10.2023 г.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред и приложени доказателства на дата 20.10.2023г., разгледана с Решение № 1780/19.12.2023г. на ответника.

ЗВР и за изменението й, РД и РА са издадени като електронни документи, съгласно отбелязване в същите: Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя са налични в електронния документ". Документите, издадени от органите по приходите

са представени в електронен вид на магнитен носител - СД- R. Същите, са представени и приети по делото като са възпроизведени на хартиен носител електронни документи, по реда на чл. 184, ал.1 ГПК, вр. пар.2 на ДР на ДОПК, в това число с данни относно проверката на електронния подпис за валидността на сертификата и за вида на подписа и за органа по приходите В. З..

Видно е, че в хода на ревизионното производство актовете на органите по приходите са връчвани електронно, в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните електронни документи. Следователно, ЗВР и за изменението й, РД и РА , като подписани с квалифицирани електронни подписи, които съответстват на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014, съответстват на изискването да съдържат подписи на издателите им.

Изложеното обосновава извод, че издадените актове от органите по приходите в хода на процесното ревизионно производство, на първо място са издадени в съответствие с изискванията за съдържание и форма, съответно за ЗВР – по чл. 113 ДОПК, за РД по чл.117 ДОПК и за РА по чл.120, ал.1 ДОПК.

По спорния въпрос за необходимост ревизионното производство да се проведе от органите по приходите в ТД на НАП – В., ответникът е представил доказателства към молба от 19.06.2024г., в това число Доклад № 93-00-2469/21.05.2024г. от зам. директор на Дирекция Контрол при ЦУ на НАП. Този доклад е последващ и не съставлява основание за издаване на процесната ЗВР, предвид, че същата е от дата 10.03.2023г., предвид на което е неотносим по смисъла на чл.142, ал.2 АПК вр. хпар.2 ДР на ДОПК. Докладът освен това касае преглед на натовареността от 01.01.2021г. до 30.04.2024г. във връзка с въведена организация за възлагане на ревизии на лица с компетентна ТД на НАП С. от органи по приходите при ТД на НАП - Б., В., В. Т. и П., т.е. касае се за последващ анализ, разгледани са показатели за натовареност и други данни. Също е представено писмо от 17.03.2024г. до директор на Дирекция ОДОП - С. -изготвено от Е. Н., зам. изпълнителен директор на НАП, което също не би могло да съставлява мотиви за необходимост от възлагане на процесната ревизия на органи извън компетентната по чл.8 ДОПК териториална дирекция, предвид датата на издаване на писмото.

От ответника е представена Докладна записка с изх. № 93-00-5429/03.11.2021г. до изпълнителния директор на НАП, изготвена от П. Д. - директор на Дирекция "Контрол" при ЦУ на НАП и относно: издаване на заповед за определяне на органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК - касае органи по приходите от ТД на НАП Б., В., В. Т. и П., който също съдържа анализ и тенденция , че натовареността на органите по приходите от отдел Ревизии в ТД на НАП С. е значително по-голяма от тази в останалите ТД на НАП, и която се запазва, направено е предложение след съвещание, през следващите 6 месеца да бъде ангажиран същият ресурс от всяка ТД на НАП през изминалия 6 -месечен период. Идентичен анализ на натовареността и предложения за действия се съдържа в от дата 01.07.2022г. изготвен от същия директор К., но до Г. Д., зам. изпълнителен директор на НАП. Също е представен писмо от 29.04.2021г. от директор П. Д. до директорите на ТД на НАП, относно въвеждане на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна ТД на НАП С. на органи по приходите от ТД на НАП Б., В., В. Т. и П..

Със Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителен директор на НАП, видно от разпореденото с нея, са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, като по т.2 от заповедта са посочени органи при ТД В., сред които и М. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“, Д. К. главен инспектор по приходите- РЕ, което съдът възприема като ръководител на екип и и В. З. - главен инспектор по приходите.

Съгласно Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителен директор на НАП, посочените в нея органи по приходите осъществяват правомощията си по чл. 12, ал.1 от ДОПК на територията на цялата страна, независимо от определената по чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК компетентност. Други съображения за издаването на заповедта не са посочени.

По делото е представена Заповед № 3-ЦУ-519/10.03.2023 г., на зам.-изпълнителен директор на НАП – М. К., на л.47 от делото, издадена на основание чл.10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, във връзка със Заповед за оправомощаване № 3ЦУ -ОПР-22/22.08.2022 г. Видно от разпоредителната част на № 3-ЦУ-519/10.03.2023 г., на зам.-изпълнителен директор на НАП, служителите на ТД на НАП, посочени в заповед Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на същия орган, следва да осъществят производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентната териториална дирекция съгласно чл. 8 ДОПК е ТД на НАП - С.. Също е разпоредено, контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., издадени на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., издадена от директор на ТД на НАП С., директорът на ТД на НАП - С., възлага функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, считано от 07.11.2022г. на органи по приходите, посочени в Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 ДОПК. В тази заповед под №3 е посочена и М. Г., началник сектор "Ревизии" към Дирекция "Контрол" при ТД на НАП - В..

По делото се съдържа на л. 45 таблица, в която в колоната ЕИК на ЗЛ се съдържа и ЕИК на дружеството -[ЕИК], в колона тип на контролна дейност е посочено ревизия, в колона дата на разпределение- 02.03.2023 г. съдържа се и номер на случай, неизвестно на какво съответен Също в Приложение към заповед без обозначение на номер, дата и издател, се съдържа таблица, в която в колона наименование на ЗЛ е посочено дружеството „ДИ СТРОЙ 2016“, в колона ТД на ЗЛ е посочено ТД на НАП С., а в колона ТД екип - ТД В.. Предвид това е видно, че двете обсъдени таблици, представени повторно, съставляват приложение към заповед № № 3-ЦУ-519/10.03.2023 г., издадена от зам. изп. директор на НАП К..

Представена е заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, с която посоченият от него заместник - З. Г., е оправомощен да издава заповедите съответно на основание чл.7, ал.1 и ал. 8 от ДОПК, при необходимост за изпълнение на възложените от агенцията функции със заповед да нарежда служители от една териториална дирекция да преминат в друга, както и със заповед да нарежда на служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция на НАП.

По делото допълнително са представени доказателства за заеманата длъжност в ТД на НАП - В. от органите по приходите М. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“, Д. К. главен инспектор по приходите - РЕ, което съдът възприема като ръководител на екип и В. З. - главен инспектор по приходите - л.262 от делото, предвид представените заповеди за преназначаването им на посочените длъжности от директора на ТД на НАП - В..

В казуса по делото няма данни, посочените органи по приходите, заемащи длъжност в ТД на НАП – В. да са командировани за изпълнение на служебните им функции в ТД на НАП – С..

До приключване на производството по делото е постановено ТР № 3 от 26.06.25 г. на ВАС.

С РА са установени допълнителни задължения за внасяне в размер на 65 556.53 лв., в т. ч. за данък върху добавена стойност в размер на 58 119.44 лв. по Закона за данък върху добавената

стойност /ЗДДС/ за отделните данъчни периоди: м. 12.2021 г. и от м. 09.2022 г. до м. 12.2022 г. и лихви за просрочие в размер на 7 347.09 лв.

При проверка относно допустимостта на жалбата, АО установил, че не са налице корекции на декларирания резултат по ЗДДС и не са начислени допълнителни лихви за забава за отделните данъчни периоди - м. 11.2021 г. и от м. 01.2022 г. до м. 08.2022 г. Предвид така установеното приел, че в тази част жалбата се явява недопустима поради липса на правен интерес от обжалване. Налице е хипотезата на чл. 88. ал. 1. т. 3 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/.

Основната дейност на дружеството през ревизирания период е извършване на услуги, свързани с изпълнение на договори по озеленяване и благоустройство на паркове и междублокови пространства. Дружеството „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД е придобило товарен автомобил Форд, модел Транзит с рег. [рег.номер на МПС] . С договор от 22.05.2022 г., МПС с рег. [рег.номер на МПС] . МПС И. с рег. [рег.номер на МПС] по договор за покупко - продажба на МПС от 27.05.2022 г.. трактор ISEK1 с фактура №[ЕГН]/07.06.2022 г., моторни коси Husqvarna - 5 бр. с фактура № [ЕГН]/29.06.2022 г. и дробилка за клони Rambo с фактура № [ЕГН]/17.08.2022 г. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МИСТЪРБИЛД“ ООД с ЕИК[ЕИК]. „УНИФАКТОР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. приключили с протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/.

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 ИПДПОЗЛ/ № Р-22221023001254-040-001 /10.05.2023 г.

Установено е, че „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 500.00 лв. по фактура № [ЕГН]/30.12.2021г. с предмет „стоки“, издадена от „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД. в размер на 44 563.44 лв., по 20 /двадесет/ фактури, подробно изброени на стр. 23 - 24 в РД. издадени от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД с предмет - „керемиди, улуци, гранитогрес. газобетон. и др. строителни материали и услуги“ в размер на 10 056.00 лв. и по фактура № 177/22.12.2021 г. с предмет „Извършено СМР по договор и Протокол обр. 19 за обект П. Р.“, издадена от „УНИФАКТОР“ ЕООД.

В хода на насрещната проверка на „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ, като същото е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени изисканите документи. От „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД са представени договор за доставка от 24.12.2021 г., сключен с „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД, с който последният следва да му достави 600 куб. м „фрезован асфалт“, фактура № [ЕГН]/30.12.2021 г., както и фактура № 31/30.12.2021 г., издадена от ревизираното лице на „МИСТЪРБИЛД“ ООД и договор от 30.10.2021 г. за доставка на същото количество с горещитирания контрагент.

Фактура № [ЕГН] 30.12.2021 г. е по договор за доставка от 24.12.2021г. на „фрезован асфалт - 600“, сключен между „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД, в качеството на купувач и „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД, в качеството на продавач, който се предоставя на ОП „Гробищни паркове“, С., като транспортът е за сметка на доставчика съгласно оферта. Фактурата е платена по банков път на 18.01.2022 г.

В хода на насрещната проверка на „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път на 17.05.2023 г. Не са представени изисканите документи. От „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД са представени копия на фактурите, издадени му от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, ведно с опис, като към една част от тях са приложени фискални бонове и стокови разписки, а за останалите е посочено, че не е налице плащане, съгласно представена

декларация. Също така са представени протоколи за установяване на изпълнените и подлежащи на заплащане видове работа към фактурите за услуги и стокови разписки за приемане/предаване на материалите.

Във връзка с предмета по фактура № [ЕГН]/22.12.2021 г. /извършено СМР по договор и протокол обр. 19 за обект „П. Р.“, издадена от „УНИФАКТОР“ ЕООД от ревизираното лице е представен договор от 11.10.2021 г. с „УЛТРА БИЛД“ ООД с ЕИК[ЕИК] за сумата от 81 928.33 лв., без ДДС по който „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД е издало фактура № [ЕГН] от 16.11.2021 г. с данъчна основа - 69 213.64 лв. Също така е представен и договор с „ДЖЕМЕР“ ЕООД С ЕИК[ЕИК] за сумата от 6 301.65 лв. без ДДС, по който от ревизираното лице е издадена фактура № [ЕГН] от 17.11.2021 г. с данъчна основа - 7 561,98 лв.

От ревизираното лице са представени фактура № [ЕГН]/09.12.2021 г., издадена на „УНИФАКТОР“ ЕООД, хронологичен регистър на сметка 411 и сметка 703 и оборотна ведомост за м. 12.2021 г. За разплащането по договор от 15.11.2021 г. между „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД е представен протокол за прихващане на вземания и задължения от 30.12.2021 г.

В хода на насрещната проверка на „УНИФАКТОР“ ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път на 17.05.2023 г., като от същото са представени фактура № [ЕГН]/22.12.2021 г., издадена на „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД с предмет на доставката - „изпълнени СМР по договор и протокол 19 за обект „П. Р.“, дневник за продажби и СД за м. 12.2021 г., договор от 15.11.2021 г., сключен с „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД, в качеството на възложител и „УНИФАКТОР“ ЕООД, в качеството на изпълнител със срок - три месеца от датата на подписването на възлагателно писмо, протокол № 1 за установяване на завършването и разплащането на натурални видове и строително-монтажни работи от 22.12.2021 г. и количествено-стойностна сметка.

От горепосочените документи, представени във връзка с фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици АО установил, че от страните по доставките не са представени доказателства за транспортиране на стоките, кое лице ги е получило, къде и кога са доставени и с какво превозно средство. Предвид това, че преките доставчици не са представили изисканите им документи е направен извод, че липсват доказателства за транспортирането им, както и за предаването и приемането им. По отношение на фактурите с предмет „услуги“ /засаждане на дървета, смяна на дограма и др./ е направен извод, че не са ангажирани доказателства за това кое лице е приело извършените дейности, както и кои лица са извършвали услугите. Предвид горното е прието, че издадените фактури от „БУЛГАР ТРАНС ТРУП“ ЕООД, „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД на „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД не обосновават реални доставки. Също така е направен извод, че не възниква и задължение за начисляване на данък от тези доставчици, съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, като е прието, че той е начислен неправомерно.

С оглед на изложеното на основание чл.70, ал. 5, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 / чл. 9, чл. 25, ал. 1 и ал. 2 и чл. 12 от с.з. на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 58 119.44 лв. по горесцитираните фактури, издадени от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД.

Определен е резултат за периодите от 01.11.2021 г. до 31.12.2022 г. ДДС за внасяне в размер на 115 414.19 лв., ведно със съответните лихви при деклариран от дружеството

резултат за същия период - ДДС за внасяне в размер на 50 100.53 лв., от който ефективно е внесен данък в размер на 49 857.66 лв. Предвид горното е установен данък за довносяне в размер на 58 119.44 лв., като за несвоевременното му внасяне по реда на чл. 175, ал. 1 от ДОПК и чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 7 437.09 лв.

Предвид това ответникът потвърдил Ревизионен акт №Р-22221023001254-091-001/05.10.2023 г., издаден от М. Т. Т. - орган, възложил ревизията и Д. М. К. - ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 12.2021 г. от м. 09.2022 г. до м. 12.2022 г., ведно със съответните лихви, оставил без разглеждане жалба вх. № 53-06-10816/20.10.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1521/25.10.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., в останалата част, като недопустима и прекратил производството по жалбата в тази част.

По делото е изготвено ССЧЕ и е предоставено административната преписка.

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

Жалбата е подадена в законоустановения срок от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт, с който се определят задължения и е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

РА № Р-22221023001254-091-001/05.10.2023г., издаден от М. Г. - началник сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Д. К., на длъжност главен инспектор по приходите, като орган, ръководител на ревизията е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал. 2 ДОПК – от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията. Органът по приходите, възложил ревизията е оправомощен по реда на чл. 112, ал.2, т. 1 и чл.119, ал.2 от ДОПК със заповед № Р-22221023001254-020-001/10.03.2023 г., връчена на дружеството на 27.03.2023 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221023001254-020-001/10.03.2023 г., всички издадени от М. Т. Т., орган по приходите при ТД на НАП - В., с които е възложено извършването на ревизия на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., за определяне на задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2021г. до 31.12.2022 г.

В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които могат да се квалифицират като съществени и да обосноват самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

При ревизията е констатирано, че за издадените от посочените по-горе доставчици фактури не са представени доказателства за транспортиране на стоките, кое лице ги е получило, къде и кога са доставени и с какво превозно средство и тъй като преките доставчици не са представили изисканите им документи е направен извод, че липсват доказателства за транспортирането им, както и за предаването и приемането им. По отношение на фактурите с предмет „услуги“ /засаждане на дървета, смяна на дограма и др./ е направен извод, че не са ангажирани доказателства за това кое лице е приело извършените дейности, както и кои лица са извършвали услугите. Предвид горното е

прието, че издадените фактури от „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД, „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД на „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД не обосновават реални доставки, направен е и извод, че не възниква и задължение за начисляване на данък от тези доставчици, съгласно разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, като е прието, че той е начислен неправомерно, предвид това на основание чл.70, ал. 5, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 / чл. 9, чл. 25, ал. 1 и ал. 2 и чл. 12 от с.з. на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 58 119.44 лв. по горецитираните фактури, издадени от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД. Определен е резултат за периодите от 01.11.2021 г. до 31.12.2022 г. ДДС за внасяне в размер на 115 414.19 лв., ведно със съответните лихви при деклариран от дружеството резултат за същия период - ДДС за внасяне в размер на 50 100.53 лв., от който ефективно е внесен данък в размер на 49 857.66 лв. Предвид горното е установен данък за довносяне в размер на 58 119.44 лв., като за несвоевременното му внасяне по реда на чл. 175, ал. 1 от ДОПК и чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 7 437.09 лв.

Жалбоподателят оспорва направената от органа по приходи констатация. Твърди, че представянето или не от тяхна страна на документ във връзка с доставките не може да бъде меродавно за правото им на данъчен кредит и това е така защото:

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Той става такъв на датата на възникване на данъчното събитие - чл. 25, ал. 5, т. 1 или ал. 6 от ЗДДС и като последица от тази изискуемост този данък следва да бъде начислен, чрез описаните в чл. 86, ал. 1 от ЗДДС действия - издаване на данъчен документ, включване размера на данъка в резултата по справка - декларация за периода и посочване на данъчния документ в дневника за продажбите за същия данъчен период.

Според чл. 69 от ЗДДС, регистрираното лице има право да приспадне данъка за стоките и услугите, като доставчик - регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил, и които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки.

В чл. 71 от ЗДДС е предвидено, че лицето получател може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите посочени от т. 1 до т. 7 на същия член.

От тълкуването на посочените законови разпоредби в тяхната взаимосвързаност се налага извода, че едно регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъкът, за получени от него реални облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити. От изложеното следвало, че при действието на ЗДДС (в сила от 01.01.2007 г.) законовите изисквания на възникване на право на приспадане на данъчен кредит се отнася само до конкретната доставка, по която се претендира това право (по която е приспаднал данъка в подадената справка - декларация), а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга, явяваща се предходна по отношение на спорната доставка. В законовите разпоредби, касаещи правото на данъчен кредит, нямало изискване да бъде установен произхода на стоката или услугата. Именно развитието на нормативната уредба в тази

посока, след 01.01.2007 г. показвала смисълът на закона, който като цяло трябвало да се търси.

Нормата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС гласи, че облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Фактурата представлява първичен счетоводен документ и съгласно Закона за счетоводството се издава за документиране на настъпила за първи път стопанска операция. При липса на настъпила стопанска операция, съставеният първичен счетоводен документ е издаден в нарушение на закона. Когато липсва реално осъществена доставка на стока или извършена услуга не е налице условието по чл. 68 ЗДДС, определящо данъчния кредит като сума, която регистрираното лице има право да приспадне и респективно не възниква и право на данъчен кредит за получател на такава доставка, която съществува само документално, но не е реална. По реда на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС регистрираното лице има право да приспадне данъчен кредит за стоки и услуги, които доставчикът - регистрирано по закона лице му е доставил или предстои да му достави.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Безспорно е, че за да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнителя и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката. По смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, доставката на услуга представлява фактическо престиране на определен резултат, вследствие извършването на определени дейности. По отношение на доставките на услуги следва да се има предвид, че характерът на отделните доставки предполага изпълнителите им да имат на разположение необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост. Съществуването на извършените услуги е такова, че трябва да се докаже фактът на обезпеченост на изпълнителя да извършва този род дейност. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законодателят не свързва упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит единствено с притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, а поставя изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки.

По отношение на фактура № [ЕГН]/30.12.2021 г., издадена по договор от 24.12.31 г. с „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД става ясно, че не са ангажирани доказателства за транспортирането на 600 куб. м. „фрезован асфалт“ и за придобиването и осчетоводяването от доставчика. Също така от страните не са ангажирани доказателства за предаването и приемането на стоката.

От „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД и ревизираното дружество не са представени доказателства, кои лица са извършили СМР по договорите от 01.04.2022 г. и от 01.09.22 г. за

озеленяване с краен срок на изпълнение до 30.11.2022 г., сключени между „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД и „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, за което от последното дружество са издадени съответно фактура № [ЕГН] от 04.05.2022 г. с ДДС - 590.70 лв., въз основа на протокол за установяване на изпълнените и подлежащите на заплащане видове от 04.05.2022 г. за монтаж на дограма, врати и др. и фактури № [ЕГН]/24.11.2022 г. с ДДС - 3 083,33 лв. и № [ЕГН]/24.11.2022 г. с ДДС - 1 915.67 лв., въз основа на 2 /два/ протокола за установяване на изпълнените и подлежащите на заплащане видове услуги от 24.11.2022 г. за отсичане на дървета, резитба за просветляване и др. дейности. По договора за СМР от 01.04.2022 г. не са ангажирани и доказателства, за предоставените от жалбоподателя на „врати, прозорци, материали за баня и др.“, за монтаж от изпълнителя.

Не са налице данни, че „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД е разполагало с кадрови ресурс по трудови и извънтрудови правоотношения, както към датата на посочените по-горе договори, така и към датите на спорните фактури за СМР.

В конкретния случай от данните в информационния масив на НАП е видно, че жалбоподателят е разполагал през съответния период с необходимия кадрови ресурс за извършване на договорените между страните дейности, както и с необходимата техника - товарен автомобил, „трактор ISEKI, моторни коси Husqvarna - 5 бр. и дробилка за клони Rambo, по отношение на които липсват обаче данни, че са отдадени под наем на изпълнителя по горесцитираните договори. За реалното изпълнение на доставките са необходими и технически средства, с които да се извършват възложените услуги. Не е установено, че „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД притежава такива и следователно същото не е в състояние да извърши фактурираните доставки на услуги на „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД.

По фактурите, издадени от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД не са ангажирани доказателства от жалбоподателя за тяхното транспортиране, заприходяване и изписване. Също така не са представени доказателства за тяхното съхранение, както и за кои обекти са използвани. Такива доказателства не са представени и от получателя на стоките.

От страна на жалбоподателя е представен пред административната инстанция договор за безвъзмездно ползване на товарен автомобил Рено, модел Мастер с рег. [рег.номер на МПС] от 31.05.22 г. сключен, между А. З. Б., в качеството на заемодател и „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, в качеството на ползвател, но правилно не е кредитиран от РО, защото същият не е представен в хода на ревизионното производство, от надлежната страна - „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, а липсват и доказателства, че същият автомобил е използван при транспортирането на стоките и е ясно че посоченият по-горе договор е съставен за целите на жалбоподателя, за да обоснове транспортирането на стоките, респективно реалността на доставките по фактурите за материали, издадени от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, отделно от горното от прекия доставчик на строителните материали не са ангажирани доказателства, че е разполагат с тях, към датата на съставените стокоски разписки, приложени към процесните фактури за стоки.

От страна на жалбоподателя не са представени доказателства за реалността на доставката по фактура № [ЕГН]/22.12.2021 г. с предмет „Изпълнени СМР по договор и Протокол 19“ с ДДС в размер на 10 056,00 лв. във връзка с договор от 15.11.21 г. между „ДИ СТРОЙ 2016“ ЕООД, в качеството на възложител и „УНИФАКТОР“ ЕООД, в качеството на изпълнител, с който последното дружество приема да извърши СМР на обект „Благоустрояване на Централен градски парк в Р.“. В т. 5.1 от договора от

15.11.2021 г. е посочено, че материалите са за сметка на възложителя. Представените при обжалването по административен ред, три фактури за закупени декоративни храсти през м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г., издадени от земеделски производител - Ц. Ц., както и обяснителна записка от 17.10.2023 г. от Б., главен счетоводител на „УНИФАКТОР“ ЕООД, в която е посочено, че не са издавани Заповеди за командировки на работниците и не са отчитани дневни пари за командировка на същите във връзка с изпълнението на СМР по договор от 15.11.21 г., не обосновават доставката и правилно не са кредитирани от РО. Не са представени доказателства за лицата, които са извършили засаждането на декоративните храсти от страна на „УНИФАКТОР“ ЕООД, както и за тяхното транспортиране до [населено място], защото реалното изпълнение на услугите е обстоятелството, което обосновава настъпването на данъчното събитие, а от там на изискуемостта на данъка. Представянето на фактури, протоколи за извършени услуги и разплащането по фактурите не е достатъчно доказателство за реалното изпълнение на договореното между страните, нито е доказателство за осъществяването на уговорената престация. Предоставянето на доказателства за изпълнени доставки на стоки и услуги е фактическо основание за издаване на данъчен документ, който да обективира извършените услуги от страна на изпълнителя, за сметка на възложителя. От своя страна обаче наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните й отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя не обосновават извод за съответствието на този документ с реалната действителност, след като от обективна страна са установени обстоятелства, които изключват изпълнението от страна на издателите на фактурите. Съобразно принципа на чл. 3, ал. 3 от ЗСч., предприятията осъществяват счетоводните записвания на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти, при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон, поради което сделките и събитията следва да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен. Органите по приходите са извършили насрещни проверки на „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД за обосноваване на доставките по фактурите, издадени от тях, като такива доказателства не са представени от тях. В случая е необходимо да се посочи, че нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа логика на отношенията между добросъвестни търговци предполага сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, с които да се поддържат постоянни или инцидентни търговски контакти, но при взаимно доверие и коректност. В случая не се установява предприемането на действия от страна на жалбоподателя, които да гарантират, че същият сключва сделки с лице, което може да изпълни качествено и в срок възложените му работи. Липсата на данни за проявена грижа от страна на жалбоподателя следва да се третира като косвено доказателство, че със съставените от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, „УНИФАКТОР“ ЕООД и „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД фактури, включени от получателя в дневниците за покупки, се цели единствено създаване на данъчно предимство.

Това се установява и от изготвената ССЧЕ, която съдът кредитира, защото не се съмнява в компетентността на вещото лице, но тя не променя констатациите на РЕ и РО. От нея става ясно, че жалбоподателят е представил трудови договори и справка за регистрирани трудови договори на лицата: П. Т.-работник озеленяване, договор №

1/23.10.2019 г.; М. Д.- работник строителство, договор № 13/19.04.2022г.; Ф. Н.- работник строителство, договор № 2/23.10.2019г.; С. Х. - работник озеленяване, договор № 15/23.06.2022г.; Г. Х.- работник озеленяване, договор № 16/23.06.2022г.; Л. Р.- работник озеленяване, договор № 17/23.06.2022г.; Н. К.- работник озеленяване, договор № 18/23.06.2022г.; П. Т.- работник озеленяване, договор № 19/23.06.2022г.; Р. К. - работник озеленяване, договор № 21/22.07.2022г.; Х. Х. - работник озеленяване, договор № 20/22.07.2022г.

За периода от 01.11.21 г. до 23.06.22 г. в дружеството работят само П. Т. и Ф. Н., те са постъпили на работа през 2019 г. Останалите работници са назначени през периода 23.06.22-22.07.22 г. За периода от 01.11.2021 г. - 31.12.2022 г. реализираните приходи от СМР са в размер на 870 506,88 лв., видно от представените в ревизионното производство фактури, основните приходи са постъпили през периода 16.11.21-30.12.21, когато в дружеството са работили двама работници.

Липсата на доставка е отрицателен факт, който не може да бъде непосредствено установен. Изводите за него се формират след анализ и преценка на относимите обстоятелства. Относно представените фактури следва да се има предвид, че същите представляват частни писмени документи, описващи определени факти, поради което при претендиране на права въз основа на тях, то по същите се преценяват всички факти и обстоятелства от значение за настъпило данъчно събитие, за реалността на доставката и произтичащите от това права и/или задължения за данъчно задълженото лице. В тази връзка следва да се посочи, че Тълкувателно решение №5/14.07.2004 г. на ВАС, указва че достоверността на първичния счетоводен документ, следва да бъде преценяван с оглед на всички останали документи, които са представени и които касаят предмета на доставката. След като ревизираното лице черпи права от наличието на реална доставка, чрез упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

От събраните по делото доказателства става ясно, че изборът на сочените по-горе доставчици не е извършен въз основа на обективни търговско-икономически критерии. Страните не са искали предоставяне, съответно получаване на стоки и услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на приспадане на данъчен кредит за съответни периоди. Тези обстоятелства навеждат на извода, че на ревизираното лице е било известно, че участва във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не са извършени пряко или чрез подизпълнител от издателите на фактурите.

По спорния въпрос ревизионното производство, проведено от органите по приходите в ТД на НАП – В., довело ли е до нищожност, отговор е даден в постановеното ТР № 3 от 26.06.25 г. на ВАС, че не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция.

С оглед на изложеното РА е законосъобразен в оспорената част на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД,

„БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД и „УНИФАКТОР“ ЕООД и същият следва да бъде потвърден. Поради това, че дължимия данък добавена стойност не е внесен в предвидения от закона срок, то законосъобразно са начислени лихви по реда на чл. 175. ал. 1 от ДОПК и чл. 1 от ЗЛДТДПДВ.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г.) на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат, определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., подадена срещу Ревизионен акт Р-22221023001254-091-001/05.10.2023г., издаден от М. Г. - началник сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Д. К., на длъжност главен инспектор по приходите, като орган, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1780/19.12.2023г. на Директора на Дирекция "ОДОП" - С..

ОСЪЖДА "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., да заплати на Национална агенция за приходите разноси, представляващи юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 974 (две хиляди деветстотин седемдесет и четири) лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.