

# РЕШЕНИЕ

№ 4327

гр. София, 29.06.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 27.04.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **12794** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „МАКС МАР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] вх. „Б“, ет. 1, ап. 1 и електронен адрес [електронна поща], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-2200220006982-091-001/13.08.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1677/28.10.2021г. на Директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 004,83 лв. по фактури, издадени от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 4 755,54 лв.

В жалбата са релевирани оплаквания, че РА е незаконосъобразен, издаден в нарушение на основни принципи на данъчното производство, както и нарушения на материалния закон. Навеждат се твърдения за неправомерен отказ да се признае правото на данъчен кредит при безспорно установени последващи доставки и реализация на стоките/услугите, което прави твърдението на ревизиращите за липса на реалност на доставката по придобиването им необосновано. Сочи, че всички доставки от дружеството са признати за реални, а те са пряко свързани с получените доставки от подизпълнителите. Излага, че оспорваният ревизионен акт е втори по ред и според трайната си практика ВАС приема, че с решението по чл. 155, ал. 4 от ДОПК

не се поставя начало на ново ревизионно производство, а се възстановява висящността на образувано вече производство по издаване на ревизионен акт. В подкрепа на това тълкуване посочва разпоредбата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, съгласно която в случаите по ал. 4 производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта. Излага също, че досежно характера на повторната ревизия, като продължение на едно висящо ревизионно производство в случаите, когато е възложена по решение на директора на дирекция ОДОП в 2 хипотезата на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, са и указанията, дадени от изпълнителния директор на НАП с писмо изх. №24-32-99/23.03.2009 г. В тази връзка сочи, че ревизионното производство започва от първата издадена заповед за възлагане на ревизия, като производството е висящо до издаването на нов ревизионен акт. Излага, че е нарушен основен принцип в ДОПК на служебното начало, тъй като чл. 3 и чл. 51, изисква при упражняване на своите правомощия, ораните по приходите да установяват безпристрастно и по своя инициатива, всички факти и обстоятелства, имащи значение за установяване на публичните задължения на ревизирания субект, което не е сторено.

Счита, че при извършване на ревизията данъчните ревизори са изискали, а дружеството е представило в срок всички документи и данни, необходими за установяване на данъчните задължения на „МАКС МАР“ ЕООД. Органите по приходите са извършили насрещни проверки на няколко клиенти и доставчици, всички регистрирани по реда на ЗДДС към момента на доставките, открити са на адресите им и същите са представили документите, които са им изискани. В тази връзка от извършените проверки на клиентите, ревизията не е открила никакви нарушения от страна на „МАКС МАР“ ЕООД, като са приели, че доставките са реални.

Сочи за несъстоятелен довода на органа по приходите, че право на данъчен кредит не следва да се признава, тъй като липсват достатъчно доказателства за наети работници и доставчикът е ползвал работници без да ги регистрира в НОИ. В тази връзка пояснява, че това не означава, че доставката не е била извършена, предвид представените достатъчно други доказателства за получаване на доставката - цитира Решение № 11438/05.10.2009г. по административно дело N 5863/2009г. В същия смисъл ВАС съд в Решение N16572 от 11.12.2013г. по ад.№ 11266/2013г. , I отделение, приема, че: „... 5. Предвид тълкуването на закона, дадено в цитираното решение от 21.06.2012г. по съединени дела N2 С- 80/11 и С - 142/2011г. е без значение обстоятелството, по какъв начин доставчиците са изпълнили услугата, след като е установено, че такова изпълнение е налице ...”.

В подкрепа на възраженията си посочва практиката ВАС, инкорпорира в решенията се установената вече практика на Съда на ЕО, цитирайки Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11. В този смисъл смята, че не следва органите по приходи да вменият права и задължения, които са в техните прерогативи. Счита, че от събраните в хода на ревизията доказателства, услугите и доставките на стоки, за които са заплатени разходите по всички спорни фактури, са реално и действително извършени. Излага, че твърдяното обстоятелство, че доставчиците не са намерени на посочените адреси, съответно не са представили данни в хода на ревизията, не обективира

наличие на данъчна измама, в който смисъл е и Определението на Съда на ЕС по дело C-159/14 .

В съдебно заседание, чрез адв. Т. поддържа жалбата и моли РА да бъде отменен. Претендира присъждане на разноски по делото.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С., редовно призован чрез юрк. Г. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град, Трето отделение, 60- ти състав, обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, приема за установено следното:

Ревизията е повторна и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение №1625/26.10.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С..

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-2200220006982-020-001/16.11.2020 г., връчена на 25.11.2020 г., е възложено извършването на ревизия на „МАКС МАР“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.12.2017 г. до 31.01.2018 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-2200220006982-020-002/24.02.2021 г. срокът за завършване на ревизията е удължен до 23.04.2021 г. Заповедите са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-2200220006982-092-001/29.06.2021 г.

Ревизията приключва с РА №Р-2200220006982-091-001/13.08.2021 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. РА е връчен на 16.08.2021 г.

Допълнително установените произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 25 004,83 лв., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. С РА са начислени лихви за забава в размер на 4 755,54 лв.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало строителство до груб строеж, довършителни и ремонтни дейности. През ревизираните данъчни периоди в „МАКС МАР“ ЕООД са назначени по трудови правоотношения 17 лица, на длъжности „общ работник“, „кофражист“, „технически ръководител“, „снабдител

доставчик“ и „технически сътрудник“.

На „МАКС МАР“ ЕООД са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221019008399-040-001/06.01.2020 г., №Р-22221019008399-040-002/25.02.2020 г. и №Р-22221019008399-040-003/17.03.2020 г. Представените документи на 17.01.2020 г. и 31.03.2020 г. са описани в РД.

За извършената насрещна проверка на „АД СТРОЙ“ ООД с ЕИК[ЕИК] е съставен ПИНП №П-22221021024406-141-001/19.02.2021 г.

Извършени са насрещни проверки при Н. С. К. с ЕГН [ЕГН], И. Т. И. с ЕГН [ЕГН], К. М. Г. [ЕГН], Й. Н. П. с ЕГН [ЕГН] и И. Д. П. с ЕГН [ЕГН].

За резултатите от насрещната проверка на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД е съставен ПИНП №П-22221021024408-141-001/10.03.2021 г.

Процесните фактури с №[ЕГН]/12.12.2017 г., №000000033/20.12.2017 г. и №[ЕГН]/05.12.2017 г. са издадени с предмет: „Плащане за услуга по Договор от 20.10.2017 г.“. Съгласно Приложение №1 към договора доставчикът следва да извърши СМР свеждащи се до полагане на бетон и изграждане на кофраж с материали на възложителя.

С Протокол №1738828/13.04.2021 г. към административната преписка са приобщени доказателства, събрани в хода на предходното ревизионно производство, включително протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП) за извършени са насрещни проверки на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД, А. И. Ю. с ЕГН [ЕГН], В. С. Ю. с ЕГН [ЕГН], К. С. К. с ЕГН [ЕГН], П. Д. Ю. с ЕГН [ЕГН], Р. К. Ш. с ЕГН [ЕГН] и С. К. Ш. с ЕГН [ЕГН].

При извършената насрещна проверка „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД е представило писмени обяснения за извършената дейност, включително за начина на предаване и транспортиране на вложените материали в обект Жилищна сграда с подземен гараж – Етап 1 и Етап 2, находяща се в [населено място], район „Студентски“, кв. 7, м. „В. - ВЕЦ С.“ – УПИ Х.-5005, съгласно Договор за услуга от 20.10.2017 г.

Към обясненията са приложени Договор от 20.10.2017 г. за направа на кофраж и полагане на бетон – само труд, на същия обект; копия на процесните фактури; протоколи обр. 19-1 от 12.12.2017 г. и обр. 19-2 от 21.12.2017 г. за обект „Многофамилна жилищна сграда с подземен гараж – Етап 1 и Етап 2“; аналитичен регистър на сметка 411 „Клиенти“ в кореспонденция със сметка 703 „Приходи от услуги“ и сметка 4532 „Начислен ДДС“. Не са представени банкови и касови документи за извършени плащания по фактурите.

При проверка в информационния масив на НАП е установено, че всички фактури са отразени в регистрите по ЗДДС на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД за м. 12.2017 г. Дружеството е декларирало назначаването на 9 лица по трудови правоотношения на длъжност „кофражист“, „арматурист“, „общ работник“, „ръководител на група в

строителството“, „ръководител на отдел по маркетинг“, „шофьор на лекотоварен автомобил“ и „рекламен агент“. Всички трудови договори са били прекратени на 02.01.2018 г. За назначените лица са подавани декларации обр.1 и обр.6, но не са внасяни задължителни осигурителни вноски (ЗОВ). Дружеството не подавало справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2017 г.

Доставчикът не е представил изисканите с ИПДПОЗЛ №П-22221020019815/17.03.2020 г. протокол обр. 19 към фактура №[ЕГН]/05.12.2017 г., аналитичен регистър на група 30 „Материални запаси“, доказателства за транспортиране на материалите до обекта, информация за чия сметка са вложените материали по протоколи обр. 19-1 от 12.12.2017 г. и обр. 19-2 от 21.12.2017 г., фактури за закупени материали и тяхното счетоводно отразяване, книги за инструктаж по безопасност и здраве при работа за периода от 30.10.2017 г. до 03.01.2018 г. на обект „Многофамилна жилищна сграда с подземен гараж – Етап 1 и Етап 2“ и ведомости за заплати за м. 10 и м. 11.2017 г.

Извършени са проверки в информационния масив на НАП и са изпратени Искания за предоставяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица (ИПДСПОТЛ) до служителите на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД.

Установено е, че за А. И. Ю., В. С. Ю. и К. С. К. са подавани осигурителни декларации от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД за периодите от м. 10 до м. 12.2017 г. и от „БУЛДЕНИ“ ООД с ЕИК[ЕИК] за периодите от 01.01.2017 г. до 31.03.2018 г. В представените писмени обяснения лицата са заявили, че през периода от 20.10.2017 г. до 02.01.2018 г. не са работили в „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД. Декларирали са, че са извършвали труд по трудово правоотношение на 8-часов работен ден, като кофражисти в „БУЛДЕНИ“ ООД на обект, находящ се в [населено място].

За П. Д. Ю. са подавани осигурителни декларации от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД за периодите от м. 10 до м. 12.2017 г. и от „БУЛДЕНИ“ ООД за периодите от 01.11.2017 г. до 28.02.2018 г. В писмени обяснения лицето е заявило, че през периода от 20.10.2017 г. до 02.01.2018 г. е полагал труд като общ работник на 8-часов работен ден в „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД. Декларирал е, че не е запазил документи за изплатените му възнаграждения в брой.

За Р. К. Ш. са подавани осигурителни декларации от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД за периодите от м. 10 до м. 12.2017 г. и от „ФИЛЕВ-ХАДЖИЙСКИ СИЕ“ СД, ЕИК[ЕИК] за периодите от 01.11.2017 г. до 31.03.2018 г. В писмени обяснения е посочил, че през периода от 20.10.2017 г. до 02.01.2018 г. е полагал труд по трудово правоотношение на 8-часов работен ден във „ФИЛЕВ-ХАДЖИЙСКИ СИЕ“ СД. Приложил е копие на трудовата си книжка.

За С. К. Ш. са подавани осигурителни декларации от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД за периодите от м. 10 до м. 12.2017 г., от „ВИВЕКС СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за м. 10.2017 г. и от „ИСЕ МОНТАЖЕН“ ООД, ЕИК[ЕИК] за периодите от 01.10.2017 г. до 31.12.2017 г. Лицето не е представило писмени обяснения и документи.

На „ИСЕ МОНТАЖЕН“ ООД е връчено по електронен път ИПДСПОТЛ №Р-22221019008399-041-001/08.06.2020 г. в отговор на което е представен Трудов договор №44 от 18.10.2017 г. В писмени обяснения е посочено, че трудовите правоотношения със С. К. Ш. са продължили до 02.01.2018 г. През този период лицето е работило като монтажник на обекти в [населено място], ЧСУ „С. Г.“, „Р. Мол“ и в [населено място] П., предприятие за производство на салати, готови храни и консерви „К.“. През м. 10.2017 г. лицето е отработило 9 дни, през м. 11 е отработило 22 дни и през м. 12.2017 г. е отработило 18 дни. Приложени са копия на разплащателна ведомост за периода от 01.10.2017 г. до 31.12.2017 г. и платежни нареждания за изплатени възнаграждения за периода от 19.10.2017 г. до 31.12.2017 г.

При обжалването на предходния РА пред административната инстанция са били представени граждански договори и анекси към тях, сключени с Н. С. К., И. Т. И., К. М. Г., Й. Н. П. и И. Д. П.. В договорите не е посочен конкретен предмет на услугите и място, където следва да се извършат.

В изпълнение на указанията в решението на директора на дирекция ОДОП С. са извършени насрещни проверки при посочените лица. Част от тях не били намерени на постоянните им адреси. На друга част от лицата били връчени ИПДПОЗЛ, но те не представили изисканите им документи.

В депозирано допълнение към жалба срещу предходният РА са били представени писмени обяснения от управителя на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД, в които се сочи, че дружеството е имало сключен договор за съвместна дейност с „АД СТРОЙ“ ООД с ЕИК[ЕИК] и е ползвало негови работници.

Съобразно дадените указания с решението на директора на дирекция ОДОП С. е извършена насрещна проверка на „АД СТРОЙ“ ООД. В представените по електронен път писмени обяснения, вх. №К. 844/17.02.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. представляващият дружеството е заявил, че „АД СТРОЙ“ ООД не е предоставяло персонал на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-2200220006982-091-001/13.08.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 004,83 лв. по фактури, издадени от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 4 755,54 лв.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт с жалба, вх. №53-06-6784/26.08.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1424/02.09.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

В жалбите си до административния орган твърди, че е представил писмените доказателства, необходими за установяване на данъчните му задължения и ревизиращите органи не са установили извършени нарушения от „МАКС МАР“ ЕООД. Позовава се на посочените в жалбата решения на Върховния административен

съд (ВАС) и Съда на Европейския съюз (СЕС). Не представя нови доказателства.

С Решение № 1677/28.10.2021г. директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, чрез Е. С. П. – заместник директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, оправомощена съгласно Заповед №3ЦУ-1891/21.05.2021 г. и Заповед №10367/25.10.2021 г. на изпълнителния директор на НАП е приел жалбата за неоснователна и е потвърдил изцяло РА.

За да мотивира решението си ответника е приел, че видно от представените договори и други доказателства предмет на фактурираните доставки е изпълнение на СМР /кофражни работи и полагане на бетон/ с материали и средства на ревизираното дружество, спорно било разполагал ли е доставчика с персонал, който да изпълни процесните услуги.

В мотивите си е изложил, че при извършените насрещни проверки единствено П. Д. Ю. е заявил, че е полагал труд за „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД, но като общ работник. Останалите работници, за които са били подавани декларации обр. 1 и обр. 6, но не са внесени осигурителни вноски, са полагали труд за други юридически лица и на различни строителни обекти от процесните.

Приел е, че не се потвърждава и предоставянето на работници от страна на „АД СТРОЙ“ ООД или лицата, за които са били представени граждански договори при обжалването на предходния РА.

В процесното решение решаващият орган е изложил, че по своята същност доставките по процесните фактури представляват строително-монтажни работи, т.е. доставки на услуги, които имат веществен характер и за реализацията им е необходимо наличие на ресурсна обезпеченост. В тази връзка изследването на фактическата възможност на издателя на фактурите да извърши услугата изисква установяване на множество факти, свързани с неговата стопанска дейност в цялост и счетоводното им отразяване по начин, позволяващ да бъде извършен контрол от органите по приходите и др. и доказателствената тежест се пада върху ревизираното лице, което било длъжно да установи с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства реалното осъществяване на фактурираните доставки.

Приел е, че не са събрани доказателства, удостоверяващи възможността на „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД да изпълни процесните доставки.

От друга страна е прието, че ревизираното дружество разполага със 17 работници, които са назначени по трудови правоотношения и притежават необходимата професионална квалификация и умения да изпълнят фактурираните работи без да се налага да наема подизпълнители по отделни дейности на обекта „Многофамилна жилищна сграда с подземен гараж – Етап 1 и Етап 2“.

Решаващият орган е приел, че в случая е налице невъзможност издателя на фактурите да извърши услугите.

По делото са представни от жалбоподателя и приети като доказателства допълнително: Книга за инструктаж по безопасност и здраве при работа, ведно с доказателства - 23 стр.; Протокол от 19.09.2017г., ведно с приложения (ведомост от м.август 2017г.; Протокол от 20.10.2017г., ведно с приложения (ведомости от м. септември 2017г. до м.декември 2017г.); Придружително писмо, ведно с документи - 18 стр.; Граждански договор за извършена работа № 006, ведно с анекс № 006 ; Граждански договор за извършена работа № 005,ведно с анекс № 005 ; Граждански договор за извършена работа № 004,ведно с анекс № 004 ; Граждански договор за извършена работа № 003,ведно с анекс № 003 ; Граждански договор за извършена работа № 002,ведно с анекс № 002.

По делото е назначена и приета без възражения съдебно - счетоводна експертиза от заключението на която се установява, че в счетоводството на жалбоподателя М. М.” ЕООД, ЕИК[ЕИК] са включени процесните фактури в дневниците за продажби.

На поставените въпроси ВЛ е дало следното заключение със съответни мотиви:

На Въпрос 1. Водено ли е редовно счетоводството на „МАКС МАР” ЕООД, ЕИК[ЕИК] през процесния период? Декларирани ли са своевременно в дневниците за покупки и отразени ли са в счетоводството на дружеството фактурите и стопанските операции за покупки от доставчика „ БАЛКАНКАР КАР 1992 “ ЕООД? и Подвъпрос 1.1. Водено ли е редовно счетоводството на „МАКС МАР” ЕООД, ЕИК[ЕИК] през процесния период?

ВЛ е заключило, че счетоводството на „МАКС МАР” ЕООД, ЕИК[ЕИК] през процесния период е водено редовно.

На Подвъпрос1.2. Декларирани ли са своевременно в дневниците за покупки и отразени ли са в счетоводството на дружеството фактурите и стопанските операции за покупки от доставчика „ БАЛКАНКАР КАР 1992 “ ЕООД? за да отговори на този въпрос ВЛ е анализирано Справка - декларация с вх. № 22103260438/14.01.2018г. и Дневник за покупки на „МАКС МАР” ЕООД зам.12.2017г. с декларирани процесиите ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. за 58 029,01 лв./в т.ч. Д.О. 48'357,51 лв. ДДС 9 671,50 лв.; Справка - декларация с вх. № 22103289118/14.02.2018г. и Дневник за покупки на „МАКС МАР” ЕООД за м.01.2018г. е декларирани процесиите ДФ № 87/05.12.2017г. 92'000,00 лв./в т.ч. Д.О. 76'666,67 лв. ДДС 15'333,33 лв.;

В резултат Вещото констатира, че процесиите фактури са декларирани своевременно в дневника за покупки от доставчика „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД, а именно ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. за 58'029,01 лв./в т.ч. Д.О. 48 357,51 лв. ДДС 9 671,50 лв. и Справка - декларация по ЗДДС



на „МАКС МАР“ ЕООД за м.12.2017г. и е упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

Вещото констатира, че процесната фактура е декларирана своевременно в дневника за покупки от доставчика „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД, а именно ДФ № 87/05.12.2017г. 92'000,00 лв./в т.ч. Д.О. 76'666,67 лв. ДДС 15'333,33 лв. и Справка - декларация по ЗДДС на „МАКС МАР“ ЕООД за м.01.2018г. и е упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

Сред запознаване и анализ на Оборот по дебита и кредита за период 01.01.2018г. - 31.01.2018г. на „МАКС МАР“ ЕООД на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида 148 „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД с осчетоводени получени доставка по ДФ № [ЕГН]/05.12.2017г. по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ е данъчната основа на доставката, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „Начислен данък на покупките“/ДДС/ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида 148 „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД с общата стойност на доставката/л.138 от Папка - Приложение № 3/4 към делото/;

Вещото констатира, че процесните фактури ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. са отразени в счетоводството на дружеството жалбоподател „МАКС МАР“ ЕООД по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ с данъчната основа на доставката, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „Начислен данък на покупките“/ДДС/ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида 148 „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД с общата стойност на доставката.

На Въпрос 2. Декларирани ли са процесните фактури и подавана ли е справка - декларация за ДДС от процесния доставчик? Към процесните фактури има ли съпътстващи документи, включително касови бонове, както и други придружаващи ги документ, обосноваващи извършените покупки? По цитираните фактури „МАКС МАР“ ЕООД ползвали ли са данъчен кредит? и на Подвъпрос 2.1. Декларирани ли са процесните фактури и подавана ли е справка - декларация за ДДС от процесния доставчик?

Вещото лице констатира, че за посочения за данъчен период м.12.2017г. дружеството доставчик „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД е подало Справка - декларация по ДДС, както и е включило в дневника за продажби процесните данъчни фактури за извършени облагаеми доставки, издадени към „МАКС МАР“ ЕООД, а именно ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 32/12.12.2017г. и ДФ № 33/20.12.2017г.

На Подвъпрос 2.2. Към процесните фактури има ли съпътстващи документи, включително касови бонове, както и други придружаващи ги документ, обосноваващи извършените покупки? ВЛ е анализирано и установило следните доказателства:

Към процесните ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 32/12.12.2017г. и ДФ №

33/20.12.2017г. са налични са налични:

Към ДФ № 87/05.12.2017г. - Протокол обр. 19 - 3 от 24.01..2018г. с посочени брой кв. м. и куб. м. и цени за труд на кв. м. и куб. м. за извършена услуга СМР към ДФ № 87/05.12.2017г. за 24'172,91 лв.; Протокол обр. 19 - 4 от 02.02..2018г. с посочени брой кв. м. и куб. м. и цени за труд на кв. м. и куб. м. за извършена услуга СМР към ДФ № 87/05.12.2017г. за 24'221,32 лв.; Протокол обр. 19 - 5 от 13.03..2018г. с посочени брой кв. м. и куб. м. и цени за труд на кв. м. и куб. м. за извършена услуга СМР към ДФ № 87/05.12.2017г. за 24'045,52 лв.; Протокол обр. 19 - 6 от 29.04..2018г. с посочени брой кв. м. и куб. м. и цени за труд на кв. м. и куб. м. за извършена услуга СМР към ДФ № 87/05.12.2017г. за 19 560,28 лв.; Към ДФ № 32/12.12.2017г. - Протокол обр. 19 -1 от същата дата за 34 036,21 лв. Към ДФ № [ЕГН]/20.12.2017г. - Протокол обр. 19 - 1 от 21.12.2017г. за 23 992,80 лв.

ВЛ се е запознало с Тристранно споразумение от 15.03.2019г. между „МАКС МАР“ ЕООД, „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД и „Б. О. КОМЕРС - ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, съгласно което „МАКС МАР“ ЕООД следва да преведе задълженията си по данъчни фактури ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. към „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД по посочена от „Б. О. КОМЕРС - ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, тъй като „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД е предоставил кредит на „Б. О. КОМЕРС - ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД сумата по тези свои вземания/л.167б до л.168 от делото/;

Преводно нареждане от 09.01.2020г., с което „МАКС МАР“ ЕООД е превел от своя банкова сметка в „ОББ“ АД с IBAN BG79 UBBS 8002 1031 9461 40 по банкова сметка в +И.“ АД с BIC C. IORTBGSF и IBAN BG41 IORT 8048 1066 8984 00 на Л. К. Р. сума в размер на 150'029,01 лв., която е пълната стойност на процесите ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. /л.170 от Папка - Приложение № 3/4 към делото/;

В резултат Вещото лице установява, че заплащането на процесите доставки на „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД е извършено по банков път.

В отговор на Подвъпрос 2.3. По цитираните фактури „МАКС МАР“ ЕООД ползвали ли са данъчен кредит? - Вещото констатира, че процесите фактури са декларирани своевременно в дневника за покупки от доставчика „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД, а именно ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. за 58 029,01 лв./в т.ч. Д.О. 48'357,51 лв. ДДС 9'671,50 ЛВ. И Справка - декларация по ЗДДС на „МАКС МАР“ ЕООД за м.12.2017г. и е упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

На Въпрос 3. От страна на „МАКС МАР“ ЕООД извършено ли е плащане към „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД - кога и по какъв начин, в брой или по банков път? Плащанията отразени ли са в счетоводството на „МАКС МАР“ ЕООД? Сумите по фактурите съответстват ли на сумите, посочени в касовите бонове и на сумите посочени в дневниците за покупки? и Пъпрос 3.1. От страна на

„МАКС МАР“ ЕООД извършено ли е плащане към „ БАЛКАНКАР КАР 1992 “ ЕООД - кога и по какъв начин, в брой или по банков път?

Вещото лице установява, че заплащането на процесите доставки е извършено по банков път.

За да отговори на Подвъпрос 3.2. Плащанията отразени ли са в счетоводството на „МАКС МАР“ ЕООД? Сумите по фактурите съответстват ли на сумите, посочени в касовите бонове и на сумите посочени в дневниците за покупки?

ВЛ е анализирано следните доказателства:

Тристранно споразумение от 15.03.2019г. между „МАКС МАР“ ЕООД, „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД и „Б. О. КОМЕРС - ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, съгласно което „МАКС МАР“ ЕООД следва да преведе задълженията си по данъчни фактури ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. към „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД по посочена от „Б. О. КОМЕРС - ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, тъй като „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД е предоставил кредит на „Б. О. КОМЕРС - ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД сумата по тези свои вземания/л.167б до л.168 от делото/;

Преводно нареждане от 09.01.2020г., с което „МАКС МАР“ ЕООД е превел от своя банкова сметка в „ОББ“ АД с IBAN BG79 UBBS 8002 1031 9461 40 по банкова сметка в +И.“ АД с BIC C. IORTBGSF и IBAN BG41 IORT 8048 1066 8984 00 на Л. К. Р. сума в размер на 150'029,01 лв., която е пълната стойност на процесите ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. /л.170 от Папка - Приложение № 3/4 към делото/;

В резултат ВЛ е установило, че общата стойност на процесите ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. в размер на 150 029,01 лв. е заплатена, съгласно посоченото Тристранно споразумение от 15.03.2019г. на 09.01.2020г., т.е. в последващ на процесния период.

В отговор на Подвъпрос 3.3. Сумите по фактурите съответстват ли на сумите, посочени в касовите бонове и на сумите посочени в дневниците за покупки?

ВЛ стига до следното заключение от анализ на Преводно нареждане от 09.01.2020г., с което „МАКС МАР“ ЕООД е превел от своя банкова сметка в „ОББ“ АД с IBAN BG79 UBBS 8002 1031 9461 40 по банкова сметка в „Инвестбанк“ АД с BIC C. IORTBGSF и IBAN BG41 IORT 8048 1066 8984 00 на Л. К. Р. сума в размер на 150'029,01 лв., която е пълната стойност на процесите ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г./л. 170 от Папка - Приложение № 3А към делото/;

Счетоводен Регистър на „МАКС МАР“ ЕООД за период 01.01.2017г. - 31.12.2017г.; отразено осчетоводяване на получени доставки на материали и

услуги от доставчик „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД;

В резултат на което е установено, че сумите по фактурите, издадени от „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД и „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са заплатени по банков път.

В отговор на Въпрос 4. За посочения данъчен период „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД подавало ли е справка - декларация по ДДС, както и включени ли са в дневниците за продажби на „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД фактурите издадени към „МАКС МАР“ ЕООД за извършени облагаеми доставки?

ВЛ след запознаване със Справка - декларация и Дневник за продажбите на „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД за м.12.2017г. с декларираните процесиите ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 33/20.12.2017г. и ДФ № 32/12.12.2017г. за 92'000,00 лв. констатира, че за посочения за данъчен период м.12.2017г. дружеството доставчик „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД е подало Справка - декларация по ДДС, както и е включило в дневника за продажби процесиите данъчни фактури за извършени облагаеми доставки, издадени към „МАКС МАР“ ЕООД, а именно ДФ № 87/05.12.2017г., ДФ № 32/12.12.2017г. и ДФ № 33/20.12.2017г.

В отговор на Въпрос 5. В счетоводството на „МАКС МАР“ ЕООД отразено ли е закупуването на материали, необходими за направа на кофражна плоча, като в случай, че се посочи тяхното отразяване / заприхождаване и изписване на материалите при влагане? Към фактурите за закупуване на материалите, необходими за извършване на СМР приложени ли са писмени доказателства за транспортиране на материалите / товарителници, пътни листа и др. ?

След анализ и запознаване с подробно описаните източници на информация: 1.2.Документи на жалбоподателя „МАКС МАР“ ЕООД, относими към доставчик „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД

Вещото лице установява, че материалите за кофраж от доставки на „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД по ДФ № [ЕГН]/31.05.2017г., ДФ № [ЕГН]/25.10.2017г. и ДФ № [ЕГН]/08.11.2017г. са осчетоводени при заприходяване по дебита на счетоводна сметка 302“ Материали“ /е данъчната основа/, по дебита на счетоводна сметка 453“ Начислен данък на покупките“ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД/с пълната стойност/; материалите са осчетоводени при влагане по дебита на счетоводна сметка 601 „Разходи на материали“ и по кредита на счетоводна сметка 302“ Материали“ /с данъчната основа/; плащането е по банков път и е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и по кредита на счетоводна сметка 503“ Разплащателна сметка в лева“/с пълната стойност/.

Вещото лице установява, че наетите елементи от „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за кофраж по ДФ № [ЕГН]/07.12.2017г., ДФ № [ЕГН]/08.01.2018г., ДФ № [ЕГН]/16.01.2018г., ДФ № [ЕГН]/05.02.2018г. и ДФ № [ЕГН]/07.03.2018г. са осчетоводени по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“

/с данъчната основа/ по дебита на счетоводна сметка 453“ Начислен данък на покупките“ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД/с пълната стойност/; плащането е по банков път и е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида „ПЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и по кредита на счетоводна сметка 503“ Разплащателна сметка в лева“/с пълната стойност/.

Сред запознаване и анализ на подробно описаните в Раздел III. Източници на информация: 1.2.Документи на жалбоподателя „МАКС МАР“ ЕООД, относими към доставчик „МАРТИНА МАКС“ ЕООД

Вещото лице установява, че материалите за кофраж от доставки на „МАРТИНА МАКС“ ЕООД по № [ЕГН]/07.11.2017г. и ДФ № [ЕГН]/30.10.2017г. са осчетоводени при заприходяване по дебита на счетоводна сметка 302“ Материали“ /с данъчната основа/, по дебита на счетоводна сметка 453“ Начислен данък на покупките“ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида „МАРТИНА МАКС“ ЕООД /с пълната стойност/; материалите са осчетоводени при влягане по дебита на счетоводна сметка 601 „Разходи на материали“ и по кредита на счетоводна сметка 302“ Материали“ /с данъчната основа/; плащането е по банков път и е осчетоводено по дебита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида „МАРТИНА МАКС“ ЕООД и по кредита на счетоводна сметка 501 “Каса в лева“/с пълната стойност/.

Към фактурите за закупуване на материалите, необходими за извършване на СМР не са приложени писмени доказателства за транспортиране на материалите /товарителници, пътни листа и др.

На Въпрос 6. За назначените по трудов договор лица от дружеството „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД, извършено ли е плащането на задължителните осигурителни вноски и подавана ли е справка по реда на ч. 73 от ЗДЦФЛ за изплатени доходи на физически лица по извънтрудови правоотношения за финансовата 2017г. ? и Подъпрос 6.1. За назначените по трудов договор лица от дружеството „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД, извършено ли е плащането на задължителните осигурителни вноски?

ВЛ дава следното заключение: За назначените по трудов договор лица от дружеството „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД, задължителните осигурителни вноски са начислени и осчетоводени, но не са платени, т. е. те са дължими.

На Подъпрос 6.2. Подавана ли е справка по реда на чл. 73 от ЗДЦФЛ за изплатени доходи на физически лица по извънтрудови правоотношения за финансовата 2017г. ? ВЛ е дало следното заключение: Дружеството „БАЛКАНКАР КАР 1992“ ЕООД не е подавало справка по реда на чл.73 от ЗДЦФЛ за изплатени доходи на физически лица по извънтрудови правоотношения за финансовата 2017г., тъй като това е задължително считано от 01.01.2019г.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Ревизионен акт №Р-2200220006982-091-001/13.08.2021 г., потвърден с Решение № 1677/28.10.2021г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 004,83 лв. по фактури, издадени от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 4 755,54 лв. и на основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК и чл. 168, ал. 1 във връзка с чл. 146 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, достига до следните **правни изводи**:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 01.11.2021 г. (л. 18). Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. №53-06-6784/26.08.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1424/02.09.2021 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е **процесуално допустима**.

Разгледана по същество жалбата е **основателна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването 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 ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл. 7 ал. 1 т. 4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл. 119 ал. 2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията (определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция) и ръководителя на ревизията (определен със заповедта за възлагане на ревизия). Изложеното налага извод, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. В тази връзка не са налице

наведените от жалбоподателя възражения за нищожност на процесния акт.

Оспорваният ревизионен акт е втори по ред. В трайната си практика ВАС приема, че с решението по чл. 155, ал. 4 от ДОПК не се поставя начало на ново ревизионно производство, а се възстановява висящността на образувано вече производство по издаване на ревизионен акт. В подкрепа на това тълкуване е и разпоредбата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, съгласно която в случаите по ал. 4 производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта. Досежно характера на повторната ревизия, като продължение на едно висящо ревизионно производство в случаите, когато е възложена по решение на директора на дирекция ОДОП във втората хипотеза на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, са и указанията, дадени от изпълнителния директор на НАП с писмо изх. №24-32- 99/23.03.2009 г. Ревизионното производство започва от първата издадена заповед за възлагане на ревизия, като производството е висящо до издаването на нов ревизионен акт. В разпоредбата на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, се указва, че ревизионният акт се отменя изцяло или отчасти и преписката се връща на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт. Цитираната разпоредба е императивна и не следва да се тълкува разширително, доколкото законодателят изрично е указал, че преписката със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт се връща на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията.

При извършване на ревизията данъчните ревизори са изискали, а дружеството е представило в срок съответни документи и данни, необходими за установяване на данъчните задължения на „МАКС МАР“ ЕООД. Органите по приходите са извършили насрещни проверки на няколко клиенти и доставчици, всички регистрирани по реда на ЗДДС към момента на доставките, открити са на адресите им и същите са представили документите, които са им изискани. В тази връзка от извършените проверки на клиентите, ревизията не е открила нарушения от страна на жалбоподателя, като са приели, че доставките са реални.

С оглед необходимостта от установяване на реално осъществяване на доставките на стоки и услуги и установяване на предпоставките по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, в хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия.

Спорните между страните въпроси се изразяват в това налице ли са законовите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит от жалбоподателя по процесните фактури. Следователно в конкретния случай спорът се свежда до това, дали е налице правомерно упражняване правото на приспадане на данъчен кредит по получени облагаеми доставки от доставчика „БАЛКАН КАР -1992 " ЕООД с ЕИК[ЕИК] по фактури за доставки, получени от „МАКС МАР“ ЕООД са за реално доставени стоки и услуги.

Във връзка с това, настоящата инстанция намира изводите на ревизиращите органи респ. на решаващия орган за неоснователни по следните съображения:

Няма спор, че по отношение на процесната доставка на стоки и услуги, по които жалбоподателят е получател, е изпълнено условието по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от същия закон, в който данъкът е посочен на отделен ред.

На първо място, видно от представените по делото данъчни фактури, издадени от спорния доставчик, цитиран по-горе, се установява, че всички фактури са оформени съгласно всички стандарти на Закона за счетоводството (ЗСч) и към нея тях представени доказателства за плащане /банкови извлечения/, обстоятелство, което се установява безспорно и от изслушаната в с.з. на 27.04.2023г. съдебно – счетоводна експертиза от вещото лице Слъчезар С., неоспорена от страните.

Относно доставчика „БАЛКАН КАР -1992 " ЕООД с ЕИК[ЕИК], ревизиращите органи са релевирани неправилни изводи, въз основа на които е отказан данъчен кредит по издадените фактури между „Балкан Кар -1992" ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МАКС МАР" ЕООД и неоснователно са приели, че не са налице доказателства за извършените услуги. В настоящият случай изведените основания са немотивирани и противоречащи на установените факти и обстоятелства, тъй като не са се съобразили с наличната счетоводна документация, която е предоставена пред ревизиращите органи, както и наличната информация в системата на НАП. Извършени са проверки на работниците и на база декларираното от тях е издаден немотивиран и незаконосъобразен акт. За работниците, които не са намерени от данъчните органи, е прието, че не са извършвали услуги, което е немотивирано и неподкрепено с доказателства. При ненамирането на обекта на насрещна проверка, съгласно практиката на съда и ОДОП, такава се счита че не е извършена. Данъчните органи е следвало да разгледат наличните документи и съответно да бъде отчетено, че непризнатия данък е платен от „МАКС МАР" ЕООД, във връзка с извършени на дружеството облагаеми доставки. Обектите, които жалбоподателя е изпълнявал и за които е ползвал услугите на въпросните подизпълнители са приети като доказателства по делото. От приетата по делото ССЧЕ се установява по безспорен начин, че счетоводството на „Макс Мар" ЕООД е водено редовно през процесния период, като спорните фактури са декларирани своевременно в дневника за покупки от доставчика „Балкан Кар 1992" ЕООД, както и справка декларация по ЗДДС на „Макс Мар" ЕООД.

От приетата по делото ССЧЕ се установява, че ДФ № 87/05.12.2017 г., ДФ №33/20.12.2017 г. и ДФ № 32/12.12.2017 г. са отразени в счетоводството на жалбоподателя по дебитна сметка 602 „Разходи за външна услуга" с данъчна основа на доставката, по дебита на счетоводна сметка 453/1 „Начислен данък



на покупките"/ДДС/ и по кредита на счетоводна сметка 401 „Доставчици“, партида 148 „Балкан Кар 1992“ ЕООД с обща стойност на доставката, като същите са заплатени. Посоченото налага извода, че РА е неправилен и необоснован. Чл. 71 от ЗДДС сочи, че лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

Визираната липса на реалност предполага неправомерно поведение на двете страни, за каквото обаче не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация.

Липсата на доставка не може да се твърди или предполага, а следва да бъде доказана по безспорен начин в процеса на съответната проверка или ревизия посредством надлежни доказателствени средства. Тези средства трябва да удостоверяват относими обстоятелства, а преценени както заедно, така и поотделно, да обосновават по безспорен начин извода за липса на доставка с оглед на определението, дадено в закона.

Довода на органа по приходите, че право на данъчен кредит не следва да се признава, тъй като липсват кадрова обезпеченост на подизпълнителя е неоснователен. В конкретният случай от приетата по делото ССЧЕ се установява, че задължителните осигурителни вноски на наетите по трудов договор лица са начислени и осчетоводени от дружеството „Балкан Кар- 1992“ ЕООД. Експертизата сочи, че „Балкан Кар 1992“ ЕООД не е подавало справки по реда на чл.73 от ЗДДФЛ за изплатен доходи на физически лица по извънтрудови правоотношения за финансовата 2017 г., тъй като това не е задължително към процесния период, а става задължително едва от 01.01.2019 г. Неоснователен е довода на административния орган, че липсата на кадрова обезпеченост на подизпълнителя води до извод за липса на реалност на доставката. В този смисъл е Решение №11438/05.10.2009г. по административно дело N 5863/2009г. В същия смисъл Върховният административен съд в Решение N16572 от 11.12.2013г. по а.д. N11266/2013г., I отделение, е приел, че: „... 5. Предвид тълкуването на закона, дадено в цитираното решение от 21.06.2012г. по съединени дела N2 С- 80/11 и С - 142/2011г. е без значение обстоятелството, по какъв начин доставчиците са изпълнили услугата, след като е установено, че такова изпълнение е налице ...”.

Липсата на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга е индиция за несъществуваща доставка, без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит. В този смисъл е т. 39 от решението на СЕС по дело С-324/11, според което Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за извършени доставки, поради това, че издателят на фактурата за тези доставки не е декларирал наетите от него работници, без този орган да

доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Липсата на материален и персонален субстрат у доставчика за извършване на облагаемата доставка е само индиция за несъществуваща доставка без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на СЕС по дело С- 324/11 /"....Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател."/

Посоченото води до обоснования извод, че щом е налице изпълнение на доставките, то без значение е как доставчиците са ги изпълнили, т.е. липсата на кадрови и технически ресурс на прекия доставчик няма пряко отношение към възникване на правото ни на приспадане на данъчен кредит.

Освен горното, трайна и непротиворечива е практиката на ВАС, съгласно която при установяване на извършване на доставката изследването на въпроса за редовността на предходните доставчици е неотнормимо към правото ни на приспадане на данъчен кредит. По отношение на тази част важи и даденото тълкуване на закона, изразено в цитираното решение на Съда на ЕО от 21.06.2012 г. по съединени дела С- 80/11 и С 142/11." Решение N 9369 от 28.06.2012 г. по адм, д. N2 13480/2011 г., VIII отд. на ВАС: „.... непредставянето на достатъчно доказателства за материално-техническа и кадрова обезпеченост за изпълнение на доставката от страна на прекия доставчик, при наличието на данни за безспорно получени и заведени на името на получателя доставки, не следва да лишава последния от предоставеното му от закона право на данъчен кредит в размер на начисления ДДС по тях. В този смисъл е и практиката на СЕС, по Решение от 21.06.2012 г., по съединени дела С-80/11 и С-142/11." Съда следва да се съобрази и с Решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11, постановено по запитване от български съд, в което СЕО изрично приема, че „...Членове 2,9,14,62, 63,167,168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчно задължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това, че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава

правото на приспадане, е част от измама с данък върху доба вената стойност, извършена нагоре или надолу т: веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция."

Основната спорна предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал. 1 от ЗДДС, в конкретния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла начл.6, ал.1 от ЗДДС на стоки, съгласно описанието на същите в първичните счетоводни документи, издадени от преките доставчици към представляваното от мен дружество.

Според легалното определение на чл.6, ал. 1 от ЗДДС доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост върху стока или друго вещно право върху стока, а според чл.25, ал.1 от същия закон данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16. Разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС установява, че данъчното събитие в общия случай възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Направения нормативен анализ води до извода, че наличието на действително осъществена доставка по смисъла на закона е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадане данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

От съществено значение е и доказване използването на предмета на тази доставка в икономическата дейност на представляваното от мен дружество и за последващи облагаеми доставки към негови клиенти. Съгласно Решение от 06 Декември 2012г., постановено по дело № С - 285/11, Съдът на Европейския Съюз се е произнесъл, че „за да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане,..., е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани .... за извършването на облагаеми сделки“ /т. 31/. По отношение на начина, по който следва да бъде проведено това доказване в същото това решение е припомнено, „че в рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно, запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки (в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, С-273/11, /т.32/). Като краен резултат е обобщено, че единствено и само в случаите, в които при така сторената преценка се установи, че доставките са реално осъществени и в последствие същите за използвани за целите на извършвани от самото данъчно задължено лице облагаеми доставки, по

принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано.

Съгласно нормата на чл.171, ал.4 от АПК, във връзка с § 2 от ДОПК в съдебното производство в тежест на дружеството е да докаже реалността на доставките по спорните фактури. Фактическото извършване на фактурираните доставки представлява положителен факт - елемент от фактическия състав, от изпълнението на който за дружеството възникват благоприятни правни последици - право на приспадане на данъчен кредит.

С оглед посоченото и предвид събраните по делото доказателства по безспорен начин се доказва, че изводите на органите по приходите за липсата на доказателства за осъществени доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС са необосновани.

Съобразно константната практика на ВАС доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката - материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране - протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. От събраните по делото доказателства по делото се установява, че са представени доказателства както за потенциалната възможност за осъществяването на доставката, така и за прякото и реализира, тъй като по делото са приобщени протоколи за приемане на работата, както и количествено стойности сметки. В конкретния случай дружеството жалбоподател притежава не само данъчни фактури, но и други относими доказателства за фактическо получаване на резултата от услугите, които са представени при съдебното обжалване на процесния РА.

Съобразно практиката на Върховния административен съд, упражняването на правото на приспадане по чл. 68, ал. 1, вр. чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е свързано с действително осъществена облагаема доставка на стока или услуга, свързана с икономическата дейност на получателя по доставката. Също съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112, правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги, поради това посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги - Решение от 26 май 2005 г. по дело Antynio J., C-536/03, точки 24 и 25; Решение от 8 юни 2000 г. по дело Breitsohl, C-400/98, точка 36, Решение от 29 април 2004 г. по дело Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, точка 31 и Решение от 26 май 2005 г. по дело Antynio J., C-536/03, точка 24.

С оглед разпоредбата на чл. 170, ал. 1 АПК вр. с § 2 от ДР на ДОПК, върху административния орган пада тежестта да докаже наличието на фактическите и правни основания за издаване на акта си, т.е. че процесните услуги изобщо не са извършвани или, че същите са действително извършени, но не от

лицата, сочени като доставчици. По делото такива категорични доказателства не са представени и не са ангажирани от страна на приходна администрация.

Следва да се отбележи, че по делото не са събрани доказателства, нито са налице данни, че в случая е извършена данъчна измама и е нанесена вреда на държавния бюджет. Вярно е, че този въпрос е останал без доказване както в административното, така и в съдебното производство. От друга страна обаче, по делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят „МАКС МАР“ ЕООД е знаел или е бил длъжен да знае, че участва в данъчна измама, още по-малко пък, че е извършил такава.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на СЕС, както бе изложено по-горе.

Не се установяват и „нередности“ при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговите доставчици счетоводство.

От изложеното се налага извода, че Ревизионен акт (РА) №Р-2200220006982-091-001/13.08.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1677/28.10.2021г. е издаден от компетентни органи по приходите, но е незаконосъобразен и необоснован, предвид по-горе изложените съображения и мотиви.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, такива следва да се присъдят със съдебното решение в размер на 2150 лв. (две хиляди сто и петдесет лв.), изчислени като адвокатски хонорар, държавна такса и разходи за депозит на ВЛ за изготвена и приета по делото ССЧЕ.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК, Административен съд София - град, 60 - ти състав

## **РЕШИ:**

ОТМЕНЯ по жалба на „МАКС МАР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] вх. „Б“, ет. 1, ап. 1 Ревизионен акт

(РА) №Р-2200220006982-091-001/13.08.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 004,83 лв. по фактури, издадени от „БАЛКАН-КАР 1992“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 4 755,54 лв., потвърден с Решение № 1677/28.10.2021г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП да заплати на „МАКС МАР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 2150 лв. (две хиляди сто и петдесет лв.),

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: