

# РЕШЕНИЕ

№ 2354

гр. София, 06.04.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 21.03.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **10342** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба от „СК Строй Инвест 2021“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя К. Е. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220521006686-091-001/13.06.2022г., издаден от В. Г. П. – орган, възложил ревизията и С. Г. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1243/08.08.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 10 788,60 лв. и лихва в размер на 664,84 лв. за данъчните периоди м. 09.2021г. и м. 10.2021г. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че за реалността на доставките са ангажирани множество доказателства - ревизираното лице е представило документи – фактури, протоколи, договори, с които доказва изпълнението на доставките. Сочил, че възложените работи са изпълнени и приети от възложителите на ревизираното лице. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.  
В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220521006686-020- 001/29.11.2021г., връчена на 06.12.2021г. по електронен път, изменена със Заповеди №Р-22220521006686-020-002/01.03.2022г., №Р-22220521006686-020-003/30.03.2022г., издадени от В. Г. П., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., упълномощен със Заповед №З-ЦУ-3287/08.11.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-787/08.11.2021г. на ИД директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия по ЗДДС за периодите от 16.09.2021г. до 31.10.2021 г. със срок до 05.05.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220521006686-092-001/19.05.2022г., връчен на 19.05.2022г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220521006686-091-001/13.06.2022г., издаден от В. Г. П. – орган, възложил ревизията и С. Г. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 14.06.2022 г.

С Протокол № 1327192/14.04.2022г. е документирано извършеното посещение в „ГПЛ Консулт“ ЕООД, обслужващо счетоводно ревизираното лице на адрес: [населено място], [улица], ет. 4, където е извършен преглед на оригинали на документи, осъществена е среща с упълномощеното лице С. А. П. и са получени копия на документи, в т.ч. и за плащания към „Мебелна борса“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], актове за приемане на СМР.

Във връзка с плащанията по издадените фактури от „Мебелна борса“ ЕООД са представени документи, подробно описани на стр. 16-17 от РД, в т.ч. разходни касови ордери /без номер/ от една и съща дата 03.11.2021г. за различни суми, в които не са положени подписи за получателя на сумата и за платеца. Приложени са вносни бележки за внесени суми от упълномощеното от ревизираното дружество лице С. П. по сметката на „Мебелна борса“ ЕООД, както и платежно нареждане от 12.11.2021г. за превод на 9 500,00 лв. от сметката на ревизираното лице по сметката на доставчика. С писмо №Р-22220521006686-ПРД-042-И/19.04.2022г. от ревизираното лице са представени данни за осчетоводяване на плащания към „Мебелна борса“ ЕООД, в т.ч. хронология на сметка 4000/73 към 31.12.2021г., по която са осчетоводени три плащания на 03.11.2021г. на обща стойност 23 931,60 лв. по фактура №[ЕГН]/30.09.2021г. и шест плащания на 12.11.2021г., 02.12.2021г. на обща стойност 40 800,00 лв. по фактура №[ЕГН]/30.10.2021г.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „Мебелна борса“ ЕООД във връзка с издадените към ревизираното лице фактури с №[ЕГН]/30.09.2021г., с начислен ДДС в размер на 3 988,60 лв. и фактура №[ЕГН]/30.10.2021г., с начислен ДДС в размер на 6 800,00 лв. С ПИМП №П-03000322020375-141-001/11.04.2022г. са обективирани резултатите от насрещната проверка на „Мебелна борса“ ЕООД. В хода на проверката са извършени действия по издирване на дружеството и връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. Изготвено е ИПДСПОТЛ № Р-22220521006686-041-008/20.04.2022г. до „Мебелна

борса“ ЕООД, връчено на 20.04.2022г. на посочения от ревизираното дружество електронен адрес за връзка с доставчика. В указания срок и към датата на РА от доставчика не са представени изисканите документи и обяснения.

Въз основа на информацията, съдържаща се в представените документи от „СК Строй Инвест 2021“ ЕООД, от неговите клиенти и доставчици на материали, са направени следните фактически установявания:

Основната икономическа дейност на ревизираното дружество е с код 4399 „Други специализирани строителни дейности, неквалифицирани другаде“.

Констатирано е, че в дневниците за продажби на „Мебелна борса“ ЕООД са отразени издадените фактури към ревизираното лице с №[ЕГН]/30.09.2021г. и №[ЕГН]/30.10.2021г., като фактурата от м. 10.2021г. е отразена в дневника за продажби на доставчика с друг номер и дата - № [ЕГН]/ 25.10.2021г., вместо №[ЕГН]/30.10.2021г. Установено е, че „Мебелна борса“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 06.03.2022г. по инициатива на орган по приходите и е включено в масив „Риск“ от 01.09.2020г.

С ИПДПОЗЛ №Р-22220521006686-040-002/08.04.2022г. от ревизираното лице е изискано да посочи дали се води калкулация на услугите по обекти и да конкретизира лицата, извършили СМР, с данни за отработени от тях дни и часове. От ревизираното дружество писмено е заявено, че не се води отчетност с калкулация на разходите по обекти. Не са предоставени данни за конкретните изпълнители на СМР на отделните обекти и за отработените от тях човечасове.

На стр. 15 от РД в табличен вид са посочени адресите на строителните обекти; етапа на тяхната завършеност; протоколите за изпълнени и приети СМР от „Мебелна борса“ ЕООД; вида, количеството и стойността на СМР. След извършена съпоставка органите по приходите са констатирани, че няма хронологична свързаност между издадените фактури през м. 09 и м. 10.2021г. от „Мебелна борса“ ЕООД и протоколите за извършени и приети СМР от м. 11 и м. 12.2021г. Освен времето несъответствие, е налице и различие по стойност.

Във връзка с приложените документи за плащания по процесните фактури, е посочено, че само едно плащане от 12.11.2021г. е извършено с директен превод между сметките на доставчика и получателя по фактурите. Поредицата от документи /разходни касови ордери, вносни бележки, нареждания разписки/ за платежни операции с еднакви или подобни суми в един и същ ден, водят до извод за симулация на разплащане, с участието на С. П., упълномощен с генерално пълномощно от „СК Строй Инвест 2021“ ЕООД. Този извод се подкрепя и от приложените документи, които не следва да се намират в счетоводството на ревизираното дружество - лични преводи от сметката на „Мебелна борса“ ЕООД към управителя му – П. М. Ц.

Органите по приходите са посочили, че ревизираното лице е закупувало строителни материали, които би следвало да се осигурят от „Мебелна борса“ ЕООД като подизпълнител. От събраната информация от доставчиците на материали се установява, че част от материалите са доставени на адресите на строителните обекти, на които „Мебелна борса“ ЕООД като подизпълнител би следвало да извършва услугите, а друга част от материалите са получени от обектите на доставчиците от лице, свързано със „СК Строй Инвест 2021“ ЕООД. За закупените материали ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит по реда на чл. 71 от ЗДДС.

При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че „Мебелна борса“ ЕООД не е декларирало трудови и граждански договори, не е

подавало декларации обр. 1 и обр. 6 с данни за осигурени лица и не е закупувало необходимите строителни материали за изпълнение на услугите.

При проверка в търговския регистър е установено, че „Мебелна борса“ ЕООД е обявило дейност с код 4690 „Неспециализирана търговия на едро“. В последно подадената ГДД за 2019г. дружеството е декларирало дейност с код 4647 „Търговия на едро с мебели, килими и осветители“.

Въз основа на горното е прието, че „Мебелна борса“ ЕООД не е действителният изпълнител на строителните услуги по процесните фактури. Посочено е, че наличието само на фактура, договор и протокол не обосновават реално изпълнение на доставките. Обстоятелството, че услугите са използвани за целите на стопанската дейност на ревизираното лице, не е пряко и безспорно доказателство, че същите са изпълнени именно от процесния доставчик. Изтъкнато е, че ревизираното лице е имало възможност от публично обявените данни в търговския регистър да се убеди, че избраният от него доставчик не е строител, но не е положило дължимата грижа на добросъвестен търговец да проучи статута на подизпълнителя.

Същевременно са събрани доказателства, че „СК Строй Инвест 2021“ ЕООД е придобило строителни материали и е сключило трудови договори с две лица, назначени на длъжности в сферата на строителството. С. П. е едновременно пълномощник на ревизираното дружество и управител на „ДС Строй Калите“ ЕООД, което разполага със строителни работници. При изпълнението на сключения договор с клиента „Стефанови 19“ ЕООД, ревизираното лице действа като подизпълнител на „ДС Строй Калите“ ЕООД. В тази връзка е прието, че се касае за относителна симулация, тъй като предметът на доставките е изпълнен, но услугите не са извършени от „Мебелна Фабрика“ ЕООД.

С горните мотиви и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС, с РА не е признато право на данъчен кредит в размер на 3 988,60 лв. по фактура №[ЕГН]/30.09.2021г. и в размер на 6 800,00лв. по фактура №[ЕГН]/30.10.2021г.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1243/08.08.2022г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба от 17.08.2022г., подадена до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващото на правния спор:

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

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително

разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

В постоянната съдебна практика по прилагане разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО, респективно на ЗДДС е застъпено принципното схващане, че реалността на доставките за данъчни цели е основополагаща предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по доставките. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което в качеството си на получател черпи права от доставката чрез претенцията му за правото на данъчен кредит и трябва да притежава документи за реалното предаване на стоката, респективно за извършване на услугата, поради което с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства следва да установи реалното осъществяване на доставките, по аргумент от чл. 170, ал. 1 от АПК.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставките по силата на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, тогава, когато доставката е реално извършена не изобщо, а именно от лицето, което е посочено в издадения данъчен документ /фактура/, като доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС. От своя страна, притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, е първото формално условие, при което регистрирано по този закон лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, но само по себе си това условие не е достатъчно да удостовери реалността на извършена доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Във всички случаи, доказателствената стойност на данъчния документ се преценява при съпоставката му с фактите, съдържащи се в други относими за конкретната доставка доказателствени източници и в процеса на ревизионното производство се изследват и всички други релевантни доказателства.

В процесния случай, отказаното право на данъчен кредит е по фактури, документиращи доставки на услуги. Понятието „доставка на услуга“ е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При доставките на услуги е относимо изследването дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси, както и направените във връзка с тях разходи от доставчика.

Съдът приема за неоснователни и неподкрепени с доказателства твърденията на жлабоподателя, че фактурираните от „Мебелна борса“ ЕООД услуги са реално извършени. „Мебелна борса“ ЕООД не притежава необходимия потенциал да изпълни доставките на СМР. По данни от информационната система на НАП доставчикът не е регистрирал трудови договори и не е подавал справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени възнаграждения по

извънтрудови правоотношения. Няма данни за притежавани от него дълготрайни материални активи и за придобити материали. В тази връзка следва да се приеме, че същият не може да обезпечи изпълнение на услугите. Този извод се подкрепя и от липсата на професионален опит, доколкото доставчикът декларира дейност в областта на търговията на едро със стоки. Не без значение е и обстоятелството, че няма одитна следа за отчитането на доставките от „Мебелна борса“ ЕООД. От доставчика не са ангажирани никакви документи в отговор на връченото му по електронен път искане. Вследствие на това не е доказано, че същият е отчел приход по процесните фактурите в своето счетоводство.

Представените в хода на ревизията документи, deregистрацията на доставчика и рисковото му поведение дават основания да се счита, че в случая фактурите са издадени без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит, на какъвто няма право. Изложените факти дават основание да се формира заключение за знание у получателя за използването на документи с невярно съдържание, които не документират реално осъществени облагаеми доставки. Страните не са целяли предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за неправомерно ползване право на данъчен кредит. Не е доказано по категоричен начин и плащането по фактурите с представените разходни касови ордери /без номер и подпис на получател/ и вносни бележки за направени вноски на каса на едни и същи дати, на едни и същи или приблизително еднакви суми.

Не е достатъчно клиентите да потвърдят изпълнението на възложените от тях дейности. В договорите за СМР сключени с ревизираното лице като изпълнител няма данни за ползването на „Мебелна борса“ ЕООД като подизпълнител. При положение, че подизпълнителят не притежава ресурсна обезпеченост и професионален опит, основателно органите по приходите са приели, че той не е действителният изпълнител на фактурираните услуги. Субект на изпълнението следва да бъде доставчикът, посочен в процесните фактури. Изпълнение от получателя по фактурите или от трето лице не може да доведе до законосъобразно ползване на право на данъчен кредит.

Предвид гореизложеното, съдът счита, че правилно с оспорваният РА е отказано право на данъчен кредит по фактурираните доставки от „Мебелна борса“ ЕООД. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. РА е материално законосъобразен. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 1430,81 лева съобразно чл.7, ал.2, т.3 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 11 453,44 лв. / Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата от „СК Строй Инвест 2021“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя К. Е. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220521006686-091-001/13.06.2022г., потвърден с Решение № 1243/08.08.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с които са установени допълнителни задължения за ДДС в общо в размер на 10 788,60 лв. и лихва в размер на 664,84 лв. за данъчните периоди м. 09.2021г. и м. 10.2021г.

**ОСЪЖДА** „СК Строй Инвест 2021“ – ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от управителя К. Й. Е. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 1430,81 /хиляда четиристотин и тридесет/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**