

# РЕШЕНИЕ

№ 8032

гр. София, 09.03.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,**  
в публично заседание на 28.01.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова**

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **10276** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], р-н И., [улица], представлявано от управителя Г. К. И., срещу Ревизионен акт № Р-22221423006607-091-001/04.06.2024 г., поправен с Ревизионен акт № 22221424104609-003-001/12.06.2024 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/, издадени от И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1193/29.08.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения по ЗДДС на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД в размер на 77 817,10 лева главница и 15 917,67 лева лихви за данъчни периоди от 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г., като с Решение № 1193/29.08.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. установеното задължение за процесния период е коригирано на 73 514,27 лв.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в по реда на чл. 152 от ДОПК. Излагат се доводи за неправилно приложение на материалния закон, допуснати процесуални нарушения и липса на обосноваване. Жалбоподателят излага доводи, че правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчиците „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Трейдин Холд“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД е отказано

в нарушение на приложимия материален закон. Жалбоподателят излага твърдения, че по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 6, ал. 1, във вр. с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС е ангажирал всички относими доказателства за обосноваване на реалността на доставките. Мотивира, че е представил пред приходния орган надлежно договори със спорните доставчици, издадени фактури, приемо-предавателни протоколи по тях, доказателства за направените от жалбоподателя плащания, доказателства за произхода на закупените материали, които са предадени на доставчиците за влагане в обектите, предмет на ремонт. Допълнително излага твърдения, че ревизиращият орган е извършил проверка в счетоводството на дружеството-жалбоподател и не е открил нарушения. Излага доводи, че събраните и приложени в хода на ревизионното производство гореописани доказателства обосновават наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Мотивира твърдения, че предмет на извършените спрямо дружеството доставки, по повод на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, са ремонти на притежаваните от жалбоподателя обекти, както и услуги по посредничество за намиране на наематели в дадените обекти. Допълнително мотивира, че всички получени от дружеството-жалбоподател услуги са използвани за последващи облагаеми по смисъла на ЗДДС услуги по отдаване под наем на недвижими имоти, следователно са използвани за последващи облагаеми по смисъла на ЗДДС доставки. Обръща внимание на обстоятелството, че по отношение на някои от доставчиците, а именно „Алекс Ес Ти“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД, са представени фактури за закупени от жалбоподателя материали, използвани в процеса на предоставените от доставчиците строително-монтажни работи, като по отношение на тях, не е извършвана корекция на правото на приспадане на данъчен кредит от страна на приходния орган и същите са приети за реално извършени доставки и услуги към жалбоподателя. Жалбоподателят обосновава твърдения, че от страна на някои от спорните доставчици, а именно „Нео Билд 8“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД, са представени фактури за закупуване на необходимите материали за влагане в извършените в полза на дружеството-жалбоподател СМР от предходни доставчици на спорните доставчици. Част от спорните доставчици - „Трейдин Холд“ ЕООД, са представили на ревизиращия орган доказателства за налични трудови договори за две наети лица на длъжности в областта на строителството, а друга част - „Нео Билд 8“ ЕООД и „Алекс Ес Ти“ ЕООД, са представили договори за наемане на работници от предходни доставчици.

Допълнително излага твърдения, че услугите, предмет на доставки, както и извършената във връзка с тях работа, е била изяснена още в хода на ревизионното производство по вид, количество и цена, видно от договорите, приемо-предавателните протоколи, както и самите процесни фактури, надлежно представени на приходния орган, както и са представени от страна на жалбоподателя, но не са обсъдени в РД и РА документи за извършените плащания по преобладаваща част от процесните доставки. Жалбоподателят излага твърдения, че извършената deregистрация на доставчиците на услуги и стоки, едва след търговските взаимоотношения и предоставените услуги по процесните фактури, не следва да е самостоятелно основание за отказ от право на данъчен кредит при наличие на всички материалноправни предпоставки за упражняването му и не може да бъде вменявано във вина на дружеството-жалбоподател.

В проведено открито съдебно заседание на 28.01.2025 г., редовно призован,

жалбоподателят се представлява от адв. К., който поддържа жалбата. Моли съда да отмени така атакувания ревизионен акт като незаконсъобразен, тъй като в хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил всички доказателства по смисъла на ЗДДС за възникване и признаване правото на приспадане на данъчен кредит. Поддържа, че са ангажирани доказателства във връзка с възлагане на СМР, с оглед представени договори за извършване на СМР, сключени между дружеството-жалбоподател и спорните доставчици, като от представените приемо-предавателни протоколи, доказателства за извършване на плащането на фактурите, се установява, че дружеството разполага с всички изискуеми доказателства, съгласно ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно представените в ревизията доказателства, счита, че са доказани действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги, като поддържа, че липсата на трудова обезпеченост на спорните доставчици касае обстоятелство, което не може да бъде установено или контролирано от възложителя – дружеството-жалбоподател и процесът на договаряне със спорните доставчици е извършване на доставките към жалбоподателя. Претендира присъждане на сторените разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез юрк. В. прави искане за отхвърляне на жалбата по съображения, изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 7766 лв.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР № Р-22221423006607-020-001/10.11.2023 г., връчена електронно, изменена със ЗИДЗВР № Р-22221423006607-020-002/10.01.2024 г. и ЗИДЗВР № Р-22221423006607-020-003/08.02.2024 г., издадени от И. М. Р., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. е възложен извършването на ревизия на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 01.2022 г. до м. 09.2023 г.

Предмет на доставка по процесните фактури в ревизионния период са строително-монтажни работи /СМР/, съгласно представени приемо-предавателни протоколи. Дружеството-жалбоподател е представило фактурите, протоколи за извършените СМР, банкови документи, оферта от доставчика „Алекс Ес Ти“ ЕООД, договори, споразумение за отложено плащане със „Строителна Компания Брандера“ ЕООД, нотариални актове за придобиване на право на собственост върху имоти, споразумения за разпределение на приходи от наем на имоти, счетоводни справки, подробно описани в РД. С договори от 20.06.2022 г. и 21.04.2023 г. дружеството-жалбоподател е възложило съответно на „Трейдин Холд“ ЕООД и „Строителна Компания Брандера“ ЕООД извършване на СМР на свои собствени обекти. С договор за СМР от 21.04.2023 г. жалбоподателят възлага на „Некст Къмпани“ ЕООД дейности по монтаж на гипсокартон, полагане на декоративна мазилка, подмяна на окабеляване, ключове, контакти и осветителни тела на офис-сграда. С договор от 15.03.2023 г. жалбоподателят възлага на доставчика „Алекс Ес Ти“ ЕООД извършване на шпакловка, шлайфане, грундиране, полагане на декоративна мазилка и електро-ремонтни дейности на етаж от офис-сградата, предмет на договора с дружеството „Некст Къмпани“ ЕООД, а с договор от 02.11.2022 г. жалбоподателят възлага на доставчика „Нео Билд 8“ ЕООД извършване на дейности за изграждане на водопровод и канализация на същата доставка на необходимите

материали за изпълнението им. Заплащането на дейностите е следвало да се извърши след приключването им и подписване на протокол за СМР. Представени са протоколи за СМР от дати, съвпадащи с датите на издаване на фактурите, като е документирано приемането от жалбоподателя на осъществени строителни дейности от процесните доставчици. СМР са подробно описано в РД. В протоколите са посочени обекти, за които се отнасят СМР. Ревизионният орган е установил, че е налице съответствие на стойностите на протоколите за извършени СМР и стойностите на издадените фактури от процесните доставчици.

С обяснения от страна на жалбоподателя, същият е декларирал, че е предоставил строителните материали и стоки за изпълнение на ремонтните дейности от „Алекс Ес Ти“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД. Допълнително е посочил данни за номер и дата на фактура за покупката им, наименование и ЕИК на доставчика на материалите. Установено е, че в тях е вписан предмет на доставка „покупка на материали“. Съгласно РД, ревизираното дружество не е представило документи, доказващи вида на купените материали, съхранението и превоза им до обекта, в това число транспортни документи, пътни листове и др. Жалбоподателят още е представил аналитичен дневник на счетоводна сметка 3011 „Доставка на материали“ за всеки от притежаваните обекти, предмет на горепосочените договори за възлагане на СМР със спорните доставчици, както и описани в протоколите за извършени СМР за периода 01.01.2022 г. до 30.12.2023 г. и справка от счетоводна сметка 203 „Сгради и конструкции“ за периода от 01.09.2023 г. до 30.09.2023 г.

Установено е, че не е извършено плащане по издадените фактури от доставчиците „Трейдин Холд“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД и „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, както и по 3 бр. процесни фактури, издадени от „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД и по фактура № 283/21.02.2023 г., издадена от „Нео Билд 8“ ЕООД. На 02.05.2022 г. е сключено споразумение със „Строителна Компания Бандера“ ЕООД за плащане на задълженията по фактури № 1..38 до 1..41, издадени през месец 03.2022 г. със стойност 55 326,84 в срок до 02.09.2022 г. по банков път. Дружеството-жалбоподател е извършило частично плащане по банков път в размер на 18 000,00 лв. по фактура номер 1.. 258/08.02.2023 г., издадена от „Нео Билд 8“ ЕООД, чиято стойност е 23 844,19 лв. Платило е по банков път задълженията по останалите фактури, издадени от спорните доставчици „Нео Билд 8“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД, както и по фактура № 39/21.04.2023 г., издадена от „Алекс Ес Ти“ ЕООД. Посочено е, че жалбоподателят не е представил информация и доказателства за физическите лица, които са били преки изпълнители на СМР и вложени материали за изпълнението им.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на дружествата-доставчици „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Трейдин Холд“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД. Съставени са протоколи за извършени насрещни проверки, описани подробно в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221423006607-092-001/26.04.2024 г. Констатирано е, че доставчиците са включили фактурите в дневник „Продажби“. На „Трейдин Холд“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ по електронен път, а на „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД исканията са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК.

Първоначално документи не са представени, като с ИПДПОЗЛ № Р-22221423006607-040-002/19.01.2024 г. ревизираното лице е уведомено, че спорните доставчици не са представили документи при насрещните проверки и от дружеството е поискано съдействие за осъществяване на контакт с тях. Вследствие на тези действия, от страна на „Трейдин Холд“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД са представени копия на фактури, протоколи за извършени СМР и договори, идентични с ангажираните от страна на жалбоподателя. Доставчикът „Алекс Ес Ти“ ЕООД е представило копия на процесна фактура № 39/21.04.2023 г., договор за управление на ремонтни дейности от 15.03.2023 г. с възложител дружеството-жалбоподател, ведно с оферта; протокол за извършени СМР от 21.04.2023 г.; хронология на счетоводни сметки 453/2, 411, 703 за м. 04.2023 г.; договор за сътрудничество и съвместна дейност от 13.03.2023 г. с изпълнител „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и предмет „отдаване на работници във връзка с изпълнение на договорени СМР от възложителя“; справка за приети уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекс на труда /КТ/ на „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД. В обяснения е дружеството-доставчик е декларирало, че работниците, извършители на СМР за дружеството-жалбоподател, са наети от „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД. „Нео Билд 8“ ЕООД е представило договор за СМР от 02.11.2022 г., с възложител дружеството-жалбоподател, протоколи за извършени СМР от 21.11.2022 г., 08.02.2023 г. и 21.02.2023 г.; хронологичен регистър за периода от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г.; договор за сътрудничество и съвместна дейност от 30.09.2022 г. с изпълнител „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД. Спорните доставчици „Трейдин Холд“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД и „Алекс Ес Ти“ ЕООД не са представили данни за лицата – преки извършители на дейностите, както и използвани активи /собствени и/или наети/; доказателства за вложени материали при изпълнението им, в т. ч. покупка, превоз, съхранение; доказателства за отчетени разходи за заплати, задължителни осигурителни вноски и материали. „Трейдин Холд“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД не са представили документи за отразяване на фактурите в счетоводството и платежни документи. „Алекс Ес Ти“ ЕООД и „Нео Билд 8“ ЕООД не са представили доказателства за получени услуги от „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД /предходен доставчик/ - фактури, платежни документи, счетоводна отчетност, начин на калкулиране на цена на услугите, ППП и др. Доставчиците „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД и „Строителна Компания Бандера“ ЕООД не са представили документи и обяснения след връчване на ИПДПОЗЛ.

Установено е, че след справка в базата данни на НАП е констатирано, че за периодите на издаване на фактурите „Трейдин Холд“ ЕООД е декларирало данни за 2 наети лица на трудов договор на длъжност „техник гражданско строителство (конструктор)“ и „техник инвеститорски контрол“. Останалите спорни доставчици не са декларирали данни за наети лица на трудови или приравнени на тях правоотношения. Дружествата не са подали справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за платени възнаграждения по извънтрудови правоотношения за данъчните години, през които са издали процесните фактури.

С Протокол № П-22220423152184-141-001/31.08.2023 г. за извършена насрещна проверка на доставчика „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД в хода на направената проверка на жалбоподателя за спазване на данъчното законодателство е констатирано, че спорният доставчик е представил копия на фактури, протоколи за извършени СМР, доказателства за подизпълнители - договори и фактури, издадени от „Импатиенс“

ЕООД, „Шери Петрол“ ЕООД, „Ем Конструкт“ ЕООД, както и справки от счетоводни сметки 411 „Клиенти“ и 453/2 „ДДС продажби“ за периода от 01.12.2021 г. до 28.02.2022 г. за подизпълнител „Импатиенс“ ЕООД, „Шери Петрол“ ЕООД, „Ем Конструкт“ ЕООД, подробно описани в РД. След справка в базата данни на НАП е установено, че дружествата-подизпълнители „Импатиенс“ ЕООД, „Шери Петрол“ ЕООД, „Ем Конструкт“ ЕООД не са регистрирани по ЗДДС към датите на издаване на фактурите към възложителя „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД. За периодите на издаване на фактурите не са декларирани данни за наети лица на трудови договори. Не са подадени справки по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за платени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. Не са подадени годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за съответните данъчни години и не са отчетели приходи по процесните фактури. Дружествата са със задължения към бюджета в особено големи размери. За подизпълнителя „Шери Петрол“ ЕООД е установено, че е издирвано и не е открито от органите по приходите за връчване на документи, поради което същите са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р – 22221423006607–092–001/26.04.2024 г., връчен електронно на 07.05.2024 г., в който е направено заключение, че не може да се установи реалността на документираните доставки на СМР от „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Трейдин Холд“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД, като приходният орган е заключил, че е налице фиктивно фактуриране на услуги, без реална престация по смисъла на чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Срещу РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р–22221423006607–091–001/04.06.2024 г., издаден от И. М. Р., началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и Б. М. Я., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, връчен електронно на 11.06.2024 г. Установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 77 817,10 лева и начислени лихви в размер на 16 608,92 лв., в т. ч. за допълнително установените данъчни задължения – 15 917,67 лв. С РАПРА № 22221424104609–003–001/12.06.2024 г. е поправена допуснатата техническа грешка при посочване в таблица 1 на РА на установения при ревизията резултат по ЗДДС за м. 07.2023 г. С обжалвания РА не е отказан данъчен кредит за покупката на материали за изпълнение на строителните дейности от страна на спорните доставчици „Алекс Ес Ти“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е частично потвърден с Решение № 1193/29.08.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., като установеното задължение за процесния период е коригирано на 73 514,27 лв. главница.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка с всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства. От страна на жалбоподателя и във връзка с указанията за доказателствената тежест в процеса не са поискани и не са представени нови доказателства. При така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, както и валидността на акта, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, от възложителя на ревизията – И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, съгласно ЗВР № ЗВР № Р-22221423006607-020-001/10.11.2023 г.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им, видно от удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител /л. 18 и сл./.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1-8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Допуснати съществени процесуални нарушения не се установяват, като наличието на такива не може да представлява самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

По приложението на материалния закон:

По отношение отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в общ размер на 73 514,27 лв. и съответните лихви за забава за отделните

данъчни периоди от 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г. по получени от РЛ доставки на СМР услуги, извършени от доставчици „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Трейдин Холд“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД, жалбата е частично основателна.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество-възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиниция за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, 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.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за



доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шеста директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите - извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка на ЕС, може да се счита за служещ за фактура“. Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националния данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и б, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава актура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. По делото се установява от събраните по делото доказателства, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /26 бр. фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от доставчиците „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Трейдин Холд“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД. Процесните фактури съдържат задължителните реквизити или минимално изискуемата се информация по чл. 6, ал. 1 от ЗСч и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. В процесния случай, предмет на фактурите са СМР, които се явяват услуги по своя характер. Съгласно чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга, която следва да се съобрази с нормата на чл. 24, §1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на услуги като всяка сделка,

която не представлява доставка на стоки. Следователно при спор за установяване действителната доставка на услуги, съдът дължи проверка дали услугите реално са предоставени на данъчнозадълженото лице. В тежест на данъчнозадълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги, което в случая е сторено.

От доказателствата по делото безспорно се установява, че извършваната от „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД дейност през ревизионния период е отдаване под наем на недвижими имоти – офиси, жилищни помещения и паркоместа. Безспорно същият не извършва дейност във връзка с предоставяне на услуги по СМР през ревизионния период 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г. За извършване на строително-монтажни ремонти в отдаваните под наем от страна на РЛ, същият е трябвало сключи договори с изпълнители за възлагане на строително-ремонтните дейности. От приетите по ревизионното производство доказателства за сключени договори за възлагане на СМР, се установява, че са налице сключени договори между РЛ и спорните доставчици през процесния период за извършване на СМР. Същото е видно от РД, където са анализирани всички процесни фактури, издадено по отношение на ревизираното лице, като същите имат за предмет „СМР“ и извършените от доставчиците „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Алекс Ес Ти“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Трейдин Холд“ ЕООД и „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД доставки на услуги са документирани с общо 26 бр. фактури, с начислен ДДС от общо 73 514,27 лв., по които РЛ е ползвало право на данъчен кредит.

От доказателствата по делото се установява, че между доставчиците и РЛ има налице сключени договор за възлагане на СМР със спорните доставчици. В хода на ревизията дружеството е представило процесните 26 бр., протоколи за извършените СМР, банкови документи, оферта от доставчика „Алекс Ес Ти“ ЕООД, договори, споразумение за отложено плащане със „Строителна Компания Брандера“ ЕООД, нотариални актове за придобиване на право на собственост върху имоти, споразумения за разпределение на приходи от наем на имоти, счетоводни справки, подробно описани в РД. С договори от 20.06.2022 г. и 21.04.2023 г. дружеството-жалбоподател е възложило съответно на „Трейдин Холд“ ЕООД и „Строителна Компания Брандера“ ЕООД извършване на СМР на свои собствени обекти. С договор за СМР от 21.04.2023 г. жалбоподателят възлага на „Некст Къмпани“ ЕООД дейности по монтаж на гипсокартон, полагане на декоративна мазилка, подмяна на окабеляване, ключове, контакти и осветителни тела на офис-сграда. С

договор от 15.03.2023 г. жалбоподателят възлага на доставчика „Алекс Ес Ти“ ЕООД извършване на шпакловка, шлайфане, грундиране, полагане на декоративна мазилка и електро-ремонтни дейности на етаж от офис-сградата, предмет на договора с дружеството „Некст Къмпани“ ЕООД, а с договор от 02.11.2022 г. жалбоподателят възлага на доставчика „Нео Билд 8“ ЕООД извършване на дейности за изграждане на водопровод и канализация на същата доставка на необходимите материали за изпълнението им. Заплащането на дейностите е следвало да се извърши след приключването им и подписване на протокол за СМР. Представени са протоколи за СМР от дати, съвпадащи с датите на издаване на фактурите, като е документирано приемането от жалбоподателя на осъществени строителни дейности от процесните доставчици. СМР са подробно описано в РД. В протоколите са посочени обекти, за които се отнасят СМР.

Ревизионният орган е установил, че е налице съответствие на стойностите на протоколите за извършени СМР и стойностите на издадените фактури от процесните доставчици. В хода на ревизионното производство и извършените насрещни проверки на спорните дружества от страна на „Трейдин Холд“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД са представени копия на фактури, протоколи за извършени СМР и договори, идентични с ангажираните от страна на жалбоподателя. Доставчикът „Алекс Ес Ти“ ЕООД е представил копия на процесна фактура № 39/21.04.2023 г., договор за управление на ремонтни дейности от 15.03.2023 г. с възложител дружеството-жалбоподател, ведно с оферта; протокол за извършени СМР от 21.04.2023 г.; хронология на счетоводни сметки 453/2, 411, 703 за м. 04.2023 г.; договор за сътрудничество и съвместна дейност от 13.03.2023 г. с изпълнител „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и предмет „отдаване на работници във връзка с изпълнение на договорени СМР от възложителя“; справка за приети уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекс на труда /КТ/ на „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД. В обяснения е дружеството-доставчик е декларирало, че работниците, извършители на СМР за дружеството-жалбоподател, са наети от „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД. „Нео Билд 8“ ЕООД е представило договор за СМР от 02.11.2022 г., с възложител дружеството-жалбоподател, протоколи за извършени СМР от 21.11.2022 г., 08.02.2023 г. и 21.02.2023 г.; хронологичен регистър за периода от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г.; договор за сътрудничество и съвместна дейност от 30.09.2022 г. с изпълнител „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД. Спорните доставчици „Трейдин Холд“ ЕООД, „Нео Билд 8“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД и „Алекс Ес Ти“ ЕООД не са представили данни за лицата – преки извършители на дейностите, както и

използвани активи /собствени и/или наети/; доказателства за вложени материали при изпълнението им, в т. ч. покупка, превоз, съхранение; доказателства за отчетени разходи за заплати, задължителни осигурителни вноски и материали. „Трейдин Холд“ ЕООД и „Некст Къмпани“ ЕООД не са представили документи за отразяване на фактурите в счетоводството и платежни документи. „Алекс Ес Ти“ ЕООД и „Нео Билд 8“ ЕООД не са представили доказателства за получени услуги от „Тренд Строй Ремонт“ ЕООД /предходен доставчик/ - фактури, платежни документи, счетоводна отчетност, начин на калкулиране на цена на услугите, ППП и др. Доставчиците „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД и „Строителна Компания Бандера“ ЕООД не са представили документи и обяснения след връчване на ИПДПОЗЛ.

От доказателствата по делото се установява, че всяка процесна доставка на СМР смес е скрепена с двустранно подписан приемо-предавателен протокол, въз основа на който се установява приемането от страна на дружеството-жалбоподател на извършените СМР, т.е. изпълнението на изискването на чл. 24, §1 от Директива 2006/112. В тази връзка съдът намира за необосновани аргументите на ревизиращите, че извършените СМР услуги не са индивидуализирани. Събраните доказателства обосновават извод, че фактурите са осчетоводени в счетоводството на получателя, включени са в аналитичен дневник на счетоводна сметка 3011 „Доставка на материали“ за всеки от притежаваните обекти, предмет на горепосочените договори за възлагане на СМР със спорните доставчици, както и описани в протоколите за извършени СМР за периода 01.01.2022 г. до 30.12.2023 г. и справка от счетоводна сметка 203 „Сгради и конструкции“ за периода от 01.09.2023 г. до 30.09.2023 г. в съответния данъчен период, което също е индичия за реално изпълнение на доставките. Същите са използвани за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки на услуги, като така получените услуги са използвани за последващи облагаеми услуги, във връзка с осъществяваната от страна на жалбоподателя дейност. Всички последващи услуги, които РЛ е декларирало във връзка с отдаването на притежаваните от него обекти под наем, са категорично надлежно извършени, декларирани и дължимият данък е разчетен с бюджета. Не са представени доказателства от данъчния орган, оборващ констатациите в представените от РЛ частни документи, поради което настоящата инстанция приема, че са истински и установяват извършените от процесните доставчици доставки на услуги по СМР и приемането им по посочения от страна на жалбоподателя начин. При това положение налице са преки доказателства за извършване на фактурираните доставки

именно от посочения в тях издател. Налице са също така и косвени доказателства, а именно такива за разплащане на спорните фактури, с изключение на по-долу обсъдените фактури, за които жалбата се явява неоснователна.

Липсата на данни за наличие на материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито съображения са развити от приходните органи. Дори и да се приеме обстоятелството за недоказана обезпеченост за извършване на доставката, то само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдяно обстоятелство от ревизиращите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа от право на приспадане на данъчен кредит по процесните 21бр. фактури. Касае се за действия, респ. бездействия от доставчика, което не може да се контролира от получателя на спорните доставки.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. Съдът на Европейския съюз вече се е произнесъл, че проверката за наличие на облагаема доставка трябва да се осъществи в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, като се извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по конкретния случай /в тази смисъл решения от 6 декември 2012г, Б., С-285/11, т.31 и 32, и от 31 януари 2013г, Строй транс С-642/11, т.45/. Все в тази връзка следва да се посечи, че дори да не е доказано, че предмета на доставката е реализиран именно от издателя на фактурата, при доказаното получаване на този предмет от получателя на фактурата, следва да е установено, че получателят е знаел това и че процесната фактура е издадена единствено с цел ревизираното дружество-получател по нея да упражни право на приспадане. Това произтича от задължителното тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС в съдебната практика на Съда на ЕС. Съгласно Решение т 22 октомври 2015г по дело С-277/2014 на Съда на ЕС е прието, че разпоредби на директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, като тази по главното производство, която не признава на данъчнозадълженото лице право да приспадне данъка върху добавената стойност, дължим или платен по получени от него доставки на стоки или услуги, когато фактурата е издадена от лице, което с оглед на предвидените от тази правна уредба

критерии следва да се счита за несъществуващо, и не може да се установи кой е действителният доставчик на стоките/услугите, освен ако въз основа на обективни данни и без да се изисква от данъчнозадълженото лице да е извършило проверки, които не са негова задача, е било установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената доставка е част от измама с данък върху добавената стойност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция. Съгласно Решение на СЕС от 21.06.2012г по съединени дела С-80 и дело С-142/11, неизменно поддържаното становище, че предвиденото в чл.167 и сл. от директива 2006/2012 право на приспадане на данъка е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано и по-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Изключение от този принцип е налице, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба, в които случаи националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят правото на приспадане. Такива доказателства и данни не са събрани в хода на ревизионното производство. Както е прието в съдебната практика на ВАС и СЕС недопустимо е ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя само поради неустановената възможност доставчикът да разполага с права на собственост върху стоките, с материална и кадрова обезпеченост за извършване на услугите.

Ревизиращите органи по приходите имат правомощията и следва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице (т. 62 от Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на Съда на Европейския съюз). За да откажат правото на данъчен кредит, ревизиращите органи следва да установят и докажат обективни данни за неправомерно поведение на получателя. Ако в издадения РА единствено се твърди неустановена реалност на доставката и неправомерно начислен ДДС, то на практика в РА се описва евентуално неправомерно поведение, без да се доказват извършени от получателя данъчни измами, като основание за непризнаване на данъчен кредит. Тяхното установяване е в доказателствената тежест на НАП. При липса на събрани, обсъдени и доказани обективни данни за данъчна измама и направена съответна правна квалификация, РА и отказаното право на данъчен кредит са изцяло незаконосъобразни. Поради това съдът приема, че е изпълнена хипотезата на чл. 9 от ЗДДС и извършените доставки следва да се

квалифицират като реални за целите на данъчното облагане. По гореизложените мотиви обжалваният ревизионен акт в тази част следва да бъде отменен, поради противоречието му с материалния закон в частта, с която на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД е отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от „Алекс Ес Ти“ ЕООД; 4 бр. фактури, издадени от страна на „Нео Билд 8“ ЕООД; 3 бр. фактури издадени от страна на „Строителна Компания Бандера“ ЕООД; 5 бр. фактури, издадени от страна на „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД за данъчни периоди от 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г. в общ размер на 22 281,70 лв.

По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 232,57 лв.:

Жалбата се явява неоснователна и следва да бъде отхвърлена. Не са представени надлежни доказателства за реално извършено плащане по процесните фактури, както и не са ангажирани такива в хода на производството пред настоящата инстанция за издадените от страна на „Трейдин Холд“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД процесни фактури, за които е използван данъчен кредит в общ размер на 24 367,48 лв. Допълнително не са установени и събрани в хода на ревизионното производство, както и пред настоящата инстанция, доказателства за заплащането на 3 бр. процесни фактури, издадени от „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД, а именно: Фактура № 3.408/20.01.2022 г., Фактура № 3.419/26.01.2022 г. и Фактура № 3.491/28.02.2022 г., за които е ползван данъчен кредит в общ размер на 13 673,59 лв. В хода на ревизионното производство, както и пред настоящия съдебен състав, не са ангажирани доказателства за реално извършено плащане по Фактура № 283/21.02.2023 г., издадена от „Нео Билд 8“ ЕООД, за която е ползван данъчен кредит в размер на 3970,36 лв. и от Строителна Компания Б.“ ЕООД за плащане на задълженията по фактури № 1..38 до 1..41, издадени през месец 03.2022 г. с ползван данъчен кредит в размер на 9221,14 лв. Настоящият състав счита, че при липса на ангажирани доказателства за действително извършване на заплащане по гореописаните фактури, не може да се установи реалността и на документираните доставки и е обоснован изводът на ревизиращия орган за липса на реална престация по смисъла на чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит се обуславя както от наличието на фактури, така и от това дали доставчикът е извършил доставките, посочени в издадените от него фактури. Тъй като по своята правна същност това право представлява сложен фактически състав, то правните последици по него могат да възникнат само, ако са изпълнени всички

образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Реалното ѝ наличие не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки и продажби или счетоводни регистри за съответния период. Наред с това е необходимо да се установи обективността на извършените доставки и в случая посочените като предмет в процесните фактури. Липсата на доказателства за реално извършено плащане обосновава извода за липса на настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ЗДДС.

По гореизложените мотиви обжалваният ревизионен акт в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД за данъчни периоди от 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г. в размер на 22 281,70 лв. следва да бъде отменен, поради противоречието му с материалния закон, а в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД за данъчни периоди от 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г. в размер на 51 232,57 лв. да бъде потвърден като законосъобразен.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на двете страни се дължат разноски. Жалбоподателят претендира разноски за държавна такса 50 лв. Жалбоподателят не е претендирал разноски за процесуално представителство и не е представил списък с разноски по чл. 80 ГПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, поради което въпреки размера на уважената част от оспорването не се присъждат в негова полза разноски за адвокат.

На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част от оспорването /51 232,57 лв. главница и 11 678,62 лв. лихва за забава/ в размер на 5682.90 лв., определен на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 1 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното, съдът

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221423006607-091-001/04.06.2024 г., поправен с Ревизионен акт № 22221424104609-003-001/12.06.2024 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/, издадени от И. М. Р., началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1193/29.08.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени от „Алекс Ес Ти“ ЕООД; 4 бр. фактури, издадени от страна на „Нео Билд 8“ ЕООД; 3 бр. фактури издадени от страна на „Строителна Компания Бандера“ ЕООД; 5 бр.



фактури, издадени от страна на „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД за данъчни периоди от 01.01.2022 г. до 30.09.2023 г. в общ размер на 22 281,70 лв. главница и 4239,05 лв. лихва за забава.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата ѝ част относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Трейдин Холд“ ЕООД, „Некст Къмпани“ ЕООД, „Строителна Компания Бандера“ ЕООД, „Ултрамарин Медия Къмпани“ ЕООД и „Нео Билд 8“ ЕООД, както следва: 51 232,57 лв. главница и 11 678,62 лв. лихва за забава или общо в размер на 62 911,19 лв.

ОСЪЖДА „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], р-н И., [улица] да заплати на Национална агенция по приходите, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК юрисконсултско възнаграждение в размер на 5682.90 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „СИТИ ИНВЕСТ ПРОПЪРТИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], р-н И., [улица], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК разноски в общ размер на 50 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението.

**Съдия:**