

# РЕШЕНИЕ

№ 3184

гр. София, 11.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,**  
в публично заседание на 12.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Анета Юргакиева**

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **444** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващи от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. Г. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221320006536-091-001/14.07.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 1605/18.10.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“-С..

Жалбоподателят счита ревизионния акт за неправилен, немотивиран, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби и при съществено нарушение на процесуалните правила. Твърди, че е бил подведен от ревизиращите органи, че се признава правото на данъчен кредит и че в ревизионния доклад е направено предложение за установяване на публични задължения по ЗДДС в размер на 0.00 лв. и надвнесена сума/сума за възстановяване в размер на 45 109,85 лв., а с РА са установени задължения за довносяне на ДДС в размер на 2048, 49 лв. и надвнесена сума/ сума за възстановяване в размер на 0.00 лв. Излагат се доводи, че доставките са реални, тъй като са вложени в независимата икономическа дейност и за тях са представени доказателства, в т.ч. приемо-предавателни протоколи и доказателства за плащане. Изброява конкретно фактите и доказателствата за всеки един от доставчиците поотделно. Цитира и се позовава на практиката на Съда на Европейския съюз и на ВАС относно правото на данъчен кредит. Моли за отмяна на ревизионния акт. В с.з. жалбоподателят не се представлява .

Ответникът - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-гр.С. при ЦУ на НАП, представяван от юрисконсулт К., оспорва жалбата, моли за потвърждаване на ревизионния акт и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221320006536-020-001 от 30.10.2020 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.09.2020 г. до 30.11.2020 г. ЗВР е връчена на 02.11.2021 г. и е изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221320006536-020-002/15.12.2020 г.

За резултатите от ревизията е Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221320006536-092-001/10.02.2021 г., връчен на 10.02.2021 г. Срещу констатациите в РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221320006536-091-001/14.07.2021 г., издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., определен за ръководител на ревизията. С РА са установени задължения за данък върху добавена стойност в размер на 1 912,15 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 136,34 лв., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 57 006 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] с и [фирма]. РА е връчен електронно на 26.07.2021г.

РА е обжалван по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“, който е приел жалбата за неоснователна и с Решение № 1605/18.10.2021г. го е потвърдил изцяло. Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено по електронен път на 20.10.2021г.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводите на са следните:

На дружеството са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221320006536-040-001/ 10.12.2020 г. и №Р-22221320006536-040-002/ 22.01.2021 г., като изисканите документи са представени.

Извършени са и насрещни проверки на доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма], приключили със съответни протоколи за извършена насрещна проверка /ПИНП/.

През ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е ресторантьорство, която се осъществява в нает обект, находящ се в [населено място], ж. к . „Свобода“, съгласно договор за наем от 01.05.2020 г. с наемодател [фирма]. Предмет на договора е временно и възмездно ползване на сграда /нежилищна/, находяща се на посочения по-горе адрес, състояща се от две търговски зали, обслужващо помещение – кухня, складово помещение, офис и санитарен възел, срещу месечен наем от 3 000 лв.

Към 02.02.2021 г. от дружеството са наети 7 лица по трудови правоотношения, на длъжности: сервитьор, салонен управител и готвач. През ревизирания период

наемателят е извършил СМР на обекта. [фирма] осъществява дейността си въз основа на предоставени средства от съдружниците и от приходи от дейността. През периода от м. 06.2020 г. до м. 11.2020 г. са декларирани приходи от продажби на дребно на физически лица, в размер на 184 463,38 лв. Установено е, че от ревизираното дружество е осчетоводен стопански инвентар по сч. сметка 206 в размер на 49 920 лв. и други дълготрайни материални активи с балансова стойност по сч. сметка 209 в размер на 241 588,15 лв.

Относно доставчика [фирма], е установено, че е регистрирано по ЗДДС на 06.01.2020 г. Връчено е по електронен път ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени копия на посочените 16 фактури в ИПДПОЗЛ с предмет на доставката – услуги по строително-монтажни работи /СМР/, копие на договори по всяка фактура за извършване на СМР за обекта на възложителя и 15 акта - образец 19 от м. 07.2020 г. с констатирани извършени видове СМР. Съгласно приложените актове- обр. 19, предмет на СМР са монтаж растер таван /салон/ -27 кв., полагане релефна мазилка - 24 кв. м., полагане на скрито осветление – 81 м., монтаж барплот и кафемашина, сокоизтисквачка - 33 ч. ч., монтаж кухненско оборудване -26 ч. ч., монтаж шумоизолационна и топлоизолационна лента – 40 м., лепене на плочни санитарни помещения -34 кв. м., монтаж на тоалетна чиния, казанче и писоар в санитарни помещения -46 ч. ч., монтаж корито и дезинфекционен съд миялно – 19 ч. ч., доставка и монтаж на сушилни за ръце в санитарни помещения – 4 бр., полагане на саморазливна замазка заглаждаща - 93 кв. м., полагане плочки /теракот/ -184 кв. м., монтаж ламперия, полагане на бързосъхнещ изолационен грунд стени -220 кв. м., полагане на латекс и гипсова шпакловка на стени и таван от 335 м. 2., монтаж на ламперия на колони, варово циментова мазилка таван от 288 м. 2. и на стени от 380 кв. м., полагане на грунд по стени – 180 кв. м. и доставка и направа на зидария с тухлени блокове 25/25/12 -12 куб. м. и др., изграждане на ел. табло и изграждане климатично-вентилационна система, полагане хидроизолация и др. Също така са представени аналитичен регистър на сч. сметка 453/2, главна книга за м. 07.2020 г., и 501, свидетелство за регистрация на фискално устройство №4379990/ 14.01.2020 г. и копия от отчетите на касовото устройство за дневния оборот по дни.

Ревизиращите органи са установили, че посочените фактури в ИПДПОЗЛ са отразени в дневника за продажби за съответния период от [фирма]. Констатирано е, че не е имало наети лица по трудови правоотношения към датите на издаване на фактурите, а за наетите след това 7 лица не са внасяни осигурителни вноски.

Относно доставчика [фирма] е посочено, че не се установява дружеството да е притежавало техническа, технологична и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Спорните фактури са отразени в дневника за продажби и СД за съответния данъчен период, с изключение на фактура №[ЕГН]/16.07.2020 г. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ от дружеството са представени копия на фактурите с предмет на доставката покупко-продажба на стоки и 7 стокови разписки, в които са описани вида, единичната цена и количеството на стоките. Също така са представени хронологичен регистър за горесцитираните доставки, аналитичен регистър на 453/2 и 501, главна книга за м. 07. 2020 г., свидетелство за регистрация на фискално устройство №4368822/ 12.12.2019 г. и копия от отчетите на касовото устройство за дневния оборот по дни.

Относно доставчика [фирма] е установено, че дружеството е отразило издадените на ревизираното лице фактури в отчетните регистри по ЗДДС. Не е декларирало наети

лица по трудови правоотношения за м. 07.2020 г. От доставчика са представени копия на посочените в ИПДПОЗЛ фактури с предмет на доставката СМР на обекта на възложителя, както и копия на 17 актове- образец 19 с констатирани 77 извършени видове СМР. С актовете - образец 19 са документирани извършени направа на дървена фасада /ламперия/ - 150 кв. м., изграждане алеи и площадка с градински бордюри - 86 кв. м., направа на настилка от камък алеи и площадка - 40 кв. м., полагане на каменна настилка /без фуга/ - 125 кв. м., изработка на конструкция на навес – 12 бр., монтаж на скара на покрив от греди и летви от 226,20 кв. м., полагане на битумни керемиди за навес – 225 кв. м., монтаж на отводнителни олуци с покритие на навес и основна сграда - 172 кв. м., изработка на тераса с монтаж каменно покритие от 375,00 кв. м., изработка и монтаж на елементи за закрепване с балдахин за сепаре – 100 кв. м., монтаж на дървена ограда от 54 кв. м., полагане на хидроизолация на тераса и цокъл сграда от 150 кв. м., окастряне и почистване на дървета и храсти – 48 ч., отстраняване стара необлагородена трева с 27 ч., направа на дренажен слой и засяване с тревна смес - 36,00 ч., изграждане на система за капково напояване на цветна леха – 40 ч., доставка и засаждане на туя и плама, на кашпи X., доставка и монтаж на метални стълбове, градински лампи тип фенер - 18 бр., пилон за знаме – 3 бр., пясъчник за детски кът – 28 ч., пързалка, люлка, -въртележка, градинска пейка и градинска шатра тента – 5 бр. Представени са и аналитичен регистър на сч. сметка 453/2, сч. сметка 703 и 501, главна книга за м. 07.2020 г. и свидетелство за регистрация на фискално устройство №4408081/15.04.2020 г.

От страна на ревизираното дружество са представени фактури, фискални бонове, писмени обяснения и протоколи за извършени строително-монтажни работи акт - образец 19. Посочено е, че фактурите са осчетоводени като „други дълготрайни материални активи“ в сч. сметка 209.

След анализ на представените документи от ревизираното лице и преките доставчици е направен извод, че стоките и услугите, фактурирани от [фирма], [фирма] и [фирма] не са доставени, съответно извършени. Прието е, че не са налице доказателства за техническа, технологична и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Направен е извод, че е създадена една правна привидност, тъй като са фактурирани доставки, която не са извършвани въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурите. С оглед на изложеното, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 57 006 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. За несвоевременно внасяне на дължимия ДДС са начислени лихви в размер на 136,34 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима - подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване на РА.

По същество жалбата е основателна.

Ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни органи и при спазване на процесуалните правила на ДОПК за извършването на ревизията. РА е издаден от органите по чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. Не се констатират съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Основателни са обаче възраженията на жалбоподателя за необоснованост на

ревизионния акт и за неговата материална незаконосъобразност. Налице е освен това както противоречие в мотивите на РД, така и несъответствие между изводите в РД и РА.

На първо място, в частта относно получените доставки от [фирма] и упражненото право на данъчен кредит ревизиращият екип е посочил, че липсва предмет на доставката и има основателни съмнения за извършване на данъчна измама, след което е посочил, че „това изобщо изключва необходимостта [фирма] да е да е знаело или да е трябвало да знае за евентуална измама или нарушение“, веднага след което се прави заключение, че „поради наличието на доказана измама или нарушение и след като е доказано, че [фирма] в качеството си на добър търговец е трябвало да знае за евентуална измама или нарушение, то съобразно практиката на Съда на ЕС не следва да се признае правото на данъчен кредит“. Видно е в този случай противоречието в мотивите на ревизиращите органи, което, съчетано с анализ на фактите и доказателствата досежно доставките, внася сериозно съмнение относно това дали констатациите и изводите в доклада са направени при спазване принципа на обективност по чл.3, ал.1 и ал.2 ДОПК.

На второ място, потвърждава се твърдението в жалбата, че в РД е направено предложение за сума за възстановяване на данък в размер на 45109,85 лв., респ. за установяване на допълнителни задължения в размер на 0.00 лв., а с РА са установени задължения за довносяне в размер на 20148,49 лв. Посочената разлика между предложените за установяване и установените задължения произтича от това, че обратно на констатациите и предложението на ревизиращия екип, в РА е сметено, че са налице основания да се откаже данъчен кредит и по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]. Доколкото единият от издателите на ревизионния акт е и ръководителят на ревизията, подписал РД, неясно остава как и въз основа на какво са променени заключенията му, след като не е направено възражение, няма нови доказателства и не са установявани нови факти. Липсата на последователност в позицията на единия член на ревизиращия екип неизбежно поставя въпроса за обективността и независимостта на административния орган при формиране на неговите изводи.

На следващо място, основателни са възраженията в жалбата за немотивираност на акта.

По същество правният спор се свежда до това основателно ли органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит, което е довело и до промяна на резултата по за съответния данъчен период – м.09.2020г.

За да се признае на получателя по облагаема доставка правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 от ЗДДС, следва кумулативно да са изпълнени две предпоставки - лицето да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, и наличието на реално осъществена доставка на тези стоки или услуги. В случая спорно е дали издадените от порцесните доставчици фактури документират реално извършени доставки.

Относно спорните доставки на услуги /СМР/ от [фирма] са представени договори; актове-образец 19 с констатирани извършени видове СМР, подробно описани; аналитичен регистър на сч. сметка 453/2; главна книга за м. 07.2020 г., свидетелство за регистрация на фискално устройство №4379990/ 14.01.2020 г., както и копия от

отчетите на касовото устройство за дневния оборот. Безспорно е установено от ревизиращите, че фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика и по тях е извършено плащане.

Аналогични доказателства са представени и към фактурите за услуги, издадени от [фирма] за – актове-обр. 19 с констатирано в тях извършване на отделните видове СМР, аналитичен регистър на сч. сметка 453/2, сч. сметка 703 и 501; главна книга за м. 07.2020 г. и свидетелство за регистрация на фискално устройство №4408081/15.04.2020 г. Издадените от този доставчик фактури също са включени в дневниците за продажби и са разплатени.

Доколкото фактурите, издадени от посочените двама доставчици, са за извършени СМР услуги, от значение е наличието на резултат от извършените услуги. В случая, видно от представените актове – обр. 19, СМР дейностите са извършени на обекта в жк Свобода, до [жилищен адрес] който е стопанисван от жалбоподателя съгласно договора за наем с [фирма] и чрез който упражнява търговска дейност. Описанието на посочените СМР дейности позволява да се направи извод, че същите действително биха могли да са предназначени и необходими за ремонт на заведение за хранене, какъвто е търговския обект, стопанисван от жалбоподателя /ресторант Н. П./. В подкрепа на това е и констатацията в РД, че на дружеството са предоставени финансови средства с цел закупуване на цялостно оборудване и ремонт на търговския обект. При наличието на преки доказателства за извършването на услугите, каквито са представените двустранно подписани актове-обр. 19, които кореспондират с фактурите, договорите и останалите писмени доказателства по делото, няма основателна причина да не се приеме, че услугите са действително извършени. Посочените документи са представени своевременно, още в хода на ревизията, тяхната истинност не е оспорена от органите по приходите и с оглед на това следва да бъдат ценени. Всъщност, невярно е заключението на издателите на РА, че не са представени „годни документи, доказващи извършените СМР услуги“. Такива доказателства са представени, но не са били по същество обсъдени и са немотивирано игнорирани от ревизиращите органи, при това без да сочат какви конкретно доказателства са нужни или такива, които са изискали, но не са им били представени за доказване на фактурираните услуги. На ангажираните от жалбоподателя и представените от доставчиците множество непротиворечащи си писмени доказателства не могат да бъдат противопоставени доводите на ревизиращите органи за липса на капацитет на доставчиците да извършат услугите. Както е посочено и в ревизионния доклад, където е цитирано решение от 22 юни 2012г. по съединени дела № С-80 и С-142/11, органите по приходите не могат да изискват от получателите по доставките доказателства, касаещи възможността на техните доставчици да осъществят услугите и при липса на такива да отказват правото му на данъчен кредит. Според решението по съединени дела С-80/11 и С-142/11 „не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги

достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател“. В този смисъл е и Решение на СЕС по дело C-18/13, съгласно което, "за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика, нито разходите в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама.“ Следователно, реалността на доставката не може да бъде отречена и правото на данъчен кредит не може да бъде отказано само поради обстоятелството, че не е установена материалната и кадрова обезпеченост на доставчика да извърши услугите, освен ако не е налице данъчна измама. В случая обаче, както е приел и ревизиращият екип в РД, липсват каквито и да било обективни данни за участието на жалбоподателя в данъчна измама, поради което неоснователно в ревизионния акт е отказано признаване на правото на данъчен кредит по фактурите за доставка на СМР услуги.

В същата насока са и изводите отнася упражненото право на данъчен кредит за доставка на стоки, издадени [фирма]. Съгласно чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. В случая процесните стоки са родовоопределени вещи, за прехвърлянето на собствеността върху които са приложими общите правила на ЗЗД, т.е. собствеността се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени (чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите). В тази връзка, за удостоверяване предаването на стоките са представени стокони разписки, неоспорени от ответника, които изцяло съответстват на описанието на стоките по вид и количество във фактурите. Видно от описанието, стоките представляват инвентар за заведение за хранене и доколкото жалбоподателят стопанисва такъв обект, чрез който осъществява икономическа дейност, следва да се приеме, че са използвани за последващи облагаеми доставки. Косвено доказателство за реалността на доставките е и завеждането им в съответните счетоводни сметки и регистри на доставчика и на жалбоподателя, за които ревизиращите не са установили неправилно или нередовно счетоводно отразяване или несъответствие. За фактурираните доставки на стоки също са представени надлежни доказателства за плащане - фискални бонове, издадени от регистрирано фискално устройство. От управителя на дружеството – доставчик е представена и декларация, че доставките са извършени и разплатени. Съвкупно преценени, тези

доказателства са достатъчни и след като си кореспондират взаимно и са непротиворечиви, въз основа на тях може да се направи извод за получаването на стоките от ревизираното дружество. Действително, не е доказано по категоричен и несъмнен начин придобиването на процесните продукти от доставчика, но, както вече беше посочено, невъзможността да бъде установен произходът на стоката не обуславя сам по себе си извод, че доставката не е реално осъществена. В РА е направено твърдение за данъчна измама, възприето и от решаващия орган, което обаче не е подплатено с никакви конкретни обективни данни и факти, а отново е обосновано единствено с липсата на доказателства за произход на стоките. В обобщение, анализът на събраните по делото доказателства, преценени в тяхната съвкупност, сочи, че са били налице предпоставките за упражняване правото на данъчен кредит от жалбоподателя, което органите по приходите неоснователно са отказали да признаят. Това налага РА да бъде отменен. При този изход на делото, неоснователна се явява претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение. Жалбоподателят не е претендирал разноски, поради което такива не се присъждат. Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III-то отделение, 51 състав

## Р Е Ш И

:

**ОТМЕНЯ** по жалбата на [фирма] Ревизионен акт № Р-22221320006536-091-001/14.07.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1605/18.10.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“- С..

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: