

# РЕШЕНИЕ

№ 7099

гр. София, 31.05.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 17.04.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова**

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **6693** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Килиан Строй“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх.Б, представлявано от В. В., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220222002415-091-001 от 30.12.2022 г., издаден от С. С. А., на длъжност началник на сектор възложил ревизията, и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 365/23.03.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП).

С жалбата се оспорва горепосочения РА № Р-22220222002415-091-001 от 30.12.2022 г. с твърдения за необоснованост и незаконосъобразност като постановен в нарушение на ЗДДС, ППЗДДС и ДОПК. На първо място, се сочат съществени нарушения на процесуалните правила, изразяващи се в неизпълнение на задълженията на органите по приходите съгласно чл. 2, чл. 3, чл. 5 и чл. 6 от ДОПК, както и на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, съгласно които органът по приходите е длъжен да събере всички относими доказателства и едва след това да пристъпи към установяване на данъчни задължения. По отношение на ЗДДС жалбоподателят оспорва изводите на ревизиращия екип за нереалност на доставките, по които му е отказано право на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Твърди, че ревизиращите не аргументират становището си за симулативност на сделките с цел

намаляване на резултата по ЗДДС за съответния данъчен период. Излагат се доводи, в смисъл че спорните доставки са извършени от издателите на фактурите и платени от жалбоподателя, който не е задължен по силата на закон да доказва обстоятелства, касаещи търговската дейност на доставчика му и предходния му доставчик, каквито са кадровата, материалната и техническа обезпеченост, както и транспорта на стоките. Следователно, приема за неправилно въз основа на такива аргументи да се отказва правото на данъчен кредит на получателя по доставките, при положение че са спазени изискванията на закона. Изразява искане за отмяна на оспорвания РА като незаконосъобразен и необоснован.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от пълномощник – адв. Е., който поддържа жалбата по изложените в нея съображения и развити доводи в представени писмени бележки. Претендира присъждане на направените разноски по делото съгласно представен списък по чл. 80 от ГПК.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, се представлява по делото от юрисконсулти П. и К., които оспорват жалбата с искане да бъде отхвърлена с аргументи, подробно изложени в решението на ответника. Претендира се юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител в производството.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220222002415-020 от 13.05.2022 г., връчена на дружеството по електронен път на 19.05.2022г., издадена от С. С. А. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършване на ревизия на „Килиан Строй“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчен период от 01.02.2021г. до 28.02.2021г. На основание чл.112,ал.2,т.1 и чл.113,ал.3 от ДОПК със Заповеди №Р-22220222002415-020-002 от 12.08.2022г. и №Р-22220222002415-020-003 от 09.09.2022г., издадени от органа издал, първоначалната ЗВР. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220222002415-092-001 от 03.11.2022 г. в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, който е връчен на ревизираното лице по електронен път на 04.11.2022 г. Срещу издадения ревизионен доклад е постъпило писмено възражение с вх.№Р-22220222002415 –В.-001-И от 16.12.2022г.

Ревизията приключва с РА № Р-22220222002415-091-001 от 30.12.2022 г., издаден от С. С. А. , на длъжност началник на сектор възложил ревизията, и А. Д. С. , на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице по електронен път на 05.01.2023 г. съгласно представеното удостоверение за активиране на електронната препратка към електронното съобщение съгласно чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер от 155 624.94 лв., ведно с начислени лихви за просрочие в общ размер на 28 135.54 лева за данъчен периоди от 01.02.2021г.до 28.02.2021г., подробно описани в акта в табличен вид с посочване на основание, период и размер на задължението. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от „Бул Констръкшън “ ЕООД, както следва: фактури №№[ЕГН]/22.02.2021г.;

[ЕГН]/23.02.2021г.; [ЕГН]/24.02.2021г.;[ЕГН]/25.02.2021г.;

От фактическа страна в хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на ревизираното дружество през ревизирания период е свързана със строителство, ремонт, реконструкция и благоустройство на техническата инфраструктура в населените и извън населените места. „Килиан Строй“ ЕООД не разполага с необходимата кадрова и материално-техническа обезпеченост за осъществяване на предмета на дейност, а ползва услугите на подизпълнител. През м.02.2021г. основен подизпълнител на жалбоподателя е дружеството „Бул Констръкшън“ ЕООД, тъй като съобразно данните от програмните продукти на НАП „Килиан строй“ ЕООД е упражнило през периода право на приспадане на данъчен кредит в размер на 154 390,00 лева по 4 /четири/ фактури, издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД. С цел удостоверяване реалността на доставките от задълженото лице са представени копия от фактурите, издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД, договор за извършване на услуги от 15.01.2020г., сключен между страните, приложение №1 към договора, в което са описани услугите и материалите, които следва да се извършват, съответно доставят от „Бул Констръкшън“ ЕООД; приемно-предавателен протокол към договора, с който са преповторени данните посочени в приложение №1 ; Удостоверения за регистрация в К. на строителите в България на „Килиан Строй“ ЕООД; фактури за продажба, издадени от ревизираното дружество на „Хидростроителство“ ООД, „Стройкомерс Плевен“ АД и SCP BBP I. с VIN FR01000146240; фактури, издадени на „Бул Констръкшън“ ЕООД във връзка със закупени материали от различни доставчици през периода 01.03.2020г. -31.03.2021г. Видно от представените документи предмет на сделката е извършването на доставка на материали и услуги за изграждане на напоителни системи в [община], област В. на обща стойност 772 173.65 лева без включен ДДС. От „Килиан Строй“ ЕООД не са предоставени доказателства за извършени разплащания по доставката, нито са ангажирани приемно-предавателни протоколи във връзка с извършения обем, вид работа и доставени материали към договора. С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество в хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания в хода на ревизионно производство са изготвени и връчени на дружеството следните искания /ИПДСПОЗЛ/: № Р-22220222002415-040-001/18.05.2022 г., № Р 22220222002415-040-002/09.08.2022 г., с което от дружеството са изискани всички непредставени документи във връзка с получени доставки от „Бул Констръкшън“ ЕООД. В искането „К. Строй“ е уведомено, че за целите на настоящото контролно производство с Протокол № Р-22220222002415-П.-001/09.08.2022 г. е приобщен Протокол № П22221022013486-141-001/21.02.2022 г. от извършена насрещна проверка на „Бул Констръкшън“ ЕООД .

Извършени са насрещни проверки на доставчици на „Килиан Строй“ ЕООД:

С Р. № П-22221022156332-ОРП-001/07.09.2022 г. е възложено извършване на насрещна проверка на „Бул Констръкшън“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Съставен е Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-03000322157224-141-001/10.10.2022 г. Видно от протокола на „Б. К.“ Е. е връчено ИПДПОЗЛ № П-22221022156332-140-001

от 08.09.2022г. по електронен път на 23.09.2022г. В указания от органите по приходите срок от проверяваното лице са представени копие от трудов договор , сключен на 30.03.2020г.с Р. Д. З. на длъжност „строителен работник“ и писмени обяснения от „Бул Констръкшън“ ЕООД.С последните е уточнено ,че „Бул Констръкшън“ ЕООД се явява подизпълнител на „Килиан Строй“ ЕООД, както и че дейността по договора е извършена в [община] и по-конкретно в землищата на [населено място],с.Ново О. и [населено място].В писмените обяснения е посочено още, че за изпълнение на договора с „Килиан Строй“ ЕООД, „Бул Констръкшън“ ЕООД не е ползвало услугите на подизпълнители, а е закупувало директно стоки и услуги от трети лица.

В писмени обяснения от 05.09.2022 г. е посочено, че „Бул Констръкшън“ ЕООД няма подизпълнители. Дружеството закупува директно от доставчиците стоки и услуги за изпълнение на договора с фирма „Килиан Строй“ ЕООД.

От органите по приходите са приобщени доказателства-копия от процесните фактури, оборотна ведомост, аналитична справка на сметка и трудов договор с А. Р..

От органите по приходите са приобщени доказателствата, събрани в хода на извършеното предходно контролно производство на „Бул Констръкшън“ЕООД, приключило с издаването на ПИНП№П-22221022013486-141-001 от 21.02.2022г.Същите се изразяват в копия от фактурите ,издадени на „Килиан Строй“ ЕООД; оборотна ведомост за м.02.2021г.;аналитична справка на сметка 411“Клиенти“, касаеща контрагент „Килиан строй“ ЕООД и трудов договор №12/01.04.2020г.,сключен с А. Р. на 4/четири/ часов работен ден.След анализ на така описаните документи ,органите по приходите са посочили, че не е налице информация относно точното място /обекта/, където е извършена услугата, както и не представени документи във връзка с получено плащане от „Килиан строй“ ЕООД по доставките .От Б. К.“ ЕООД не са приложени и приемно предавателни протоколи във връзка с предаване на извършения обем и вид работа и доставените материали, нито са ангажирани доказателства относно притежаваната от доставчика материално-техническа и кадрова обезпеченост.

С оглед липсата на достатъчно данни за това, че доставката на материали и услуги по изграждането на напоителните системи в [община], област В. са реално осъществени от страна на „Бул Констръкшън“ ЕООД към „Килиан строй“ ЕООД са извършени насрещни проверки и на дружествата, сочени като възложители на проекта, а именно:“Хидростроителство“ ООД и „Стройкомерс Плевен“АД. Видно от представените от процесните клиенти документи се касае за доставка на стоки и услуги ,свързани с изграждането на напоителна система за напояване чрез дъждуване на зеленчуци в земеделски земи с местонахождение землищата на [населено място] и [населено място], [община]. От процесните дружества са представени копия от фактурите, издадени от „Килиан Строй“ЕООД, придружени с доказателства за извършено разплащане по банков път към жалбоподателя. Приложени са още копия от договори за извършване на услугите сключени между страните, а от страна на „Стройкомерс Плевен“ ЕООД и приемно-предавателни протоколи във връзка с извършването на СМР и доставка на материали. От „Хидростроителство“ ООД е посочено още в писмените обяснения ,че дружеството е ползвало услугите и на още един подизпълнител по сделката и това е „Бул Верде“ ЕООД , но с цел удостоверяване на последното обстоятелство не е ангажирано нито копие от сключен между страните договор,нито копия от издадените от доставчика фактури. От „Хидростроителство „ООД и „Стройкомерс Плевен“ АД не е представена детайлна информация по

отношение на получените стоки и услуги по дати и срокове, както и данни за лицата, участвали при изпълнение на доставките, а са представени единствено писмени обяснения ,в които е декларирано, че дейностите по изграждане на напоителните системи са възложени на подизпълнителя „Килиан строй“ ЕООД.

Въз основа на събраните в хода на ревизионното производство материали органите по приходите са приели, че реално не са извършени доставките на стоки и услуги по фактурите, издадени от „Б. К.“,ЕООД с мотиви подробно изложени в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА, включително изложените в него мотиви.

РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК пред директора на дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП. Жалбата е приета от органа за неоснвателна и РА е потвърден с Решение № 365/23.03.2023 г. на директора на дирекция ОДОП – С..

Изложени са мотиви, с оглед цялостната преценка на всички доказателства и данни, събрани в хода на ревизията, за наличието на сделки, сключени с цел данъчна измама, състояща се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Сочи се, че не се установява добросъвестно поведение от страна на жалбоподателя в насока полагането на необходимата грижа на добър търговец, липсват данни за обмен на информация между търговците и обективни критерии за избор на доставчици, а освен това е установено, че доставчиците са без назначен персонал и търговски обекти. Излагат се доводи, че основна предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит по облагаема доставка е реалното ѝ извършване и се отнася само до действително дължимите данъци, т.е. данъци, съответстващи на сделките, върху които е начислен данък върху добавената стойност, или който е изплатен, доколкото е бил дължим. В тази връзка органът се позовава на практика на Съда на ЕС по дело С-285/09, дело С-454/98 .

Решението е връчено на жалбоподателя на 11.05.2023 г. по електронен път, видно от активиране на електронната препратка към електронното съобщение съгласно чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

Срещу РА е подадена жалба по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК пред Административен съд - София-град чрез административния орган на 30.05.2023 г., видно от поставения печат с входящ №53-04-382/30.05.23 г. НАП ,дирекция ОДОП-гр. С..

По делото са приобщени материалите от ревизионната преписка. По делото е прието заключение по съдебно-счетоводна експертиза /ССЧЕ/, което съдът кредитира. От извършените проверки се констатира, че процесните фактури издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД на „Килиан Строй“ ЕООД са включени в дневника на продажби по ЗДДС подаден в НАП на „Бул Констръкшън“ ЕООД за месец Февруари, 2021 г.

Същите фактури са включени при формиране на деклариания месечен данъчен резултат по ЗДДС за месец Февруари 2021 г. - ДДС за внасяне в размер на 14 414,16 лв., по подадената справка-декларация за посочения данъчен период, от „Бул Констръкшън“ ЕООД.

При „Бул Констръкшън“ ЕООД фактурите са осчетоводени по счетоводна сметка 411 - Клиенти по партида на „Килиан Строй“ ЕООД.

Данъчната основа по фактурите е осчетоводена по сметка 703 - Приходи от продажби, а начисления ДДС - по разчетна сметка 4532 - Начислен ДДС за продажби.

Процесните 4 броя фактури издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД са осчетоводени по счетоводна сметка 401 - Доставчици по партида на „Бул Констръкшън“ ЕООД.

Данъчната основа по фактурите е осчетоводена по сметка 304 - Стоки, а начисления ДДС - по разчетна сметка 4531 - Начислен ДДС за покупки.

Фактурите са включени в дневника на покупки и справка-декларация по ЗДДС за месец Февруари, 2021 г. подадени в НАП от жалбоподателя.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, и след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

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

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

В случая Ревизионен акт (РА) № Р-22220222002415-091-001 от 30.12.2022 г., издаден от С. С. А., на длъжност началник на сектор възложил ревизията, и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 365/23.03.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП). Представена е Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С., с която възложителят на ревизията С. С. А. е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК (т. I. 3 от заповедта).

Безспорно е, че посочените органи по приходите към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП –С., което се установява и от представени по делото писмени доказателства като част от ревизионната преписка.

Липсва спор също така, че ревизираното лице – „Килиан Строй“ ЕООД, към момента на ревизията – от възлагането ѝ до приключването ѝ с издаване на РА, а и към настоящия момент е със седалище и адрес на управление в [населено място].

Съгласно чл. 7, ал. 1 от ДОПК „актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно

съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията. Следователно в случая териториално компетентна е ТД на НАП – С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Следователно, оспорваният РА е издаден от компетентен орган – определените с горните заповеди възложител и ръководител на ревизията.

Спазена е предвидената в закона писмена форма – РА е издаден като електронен документ, подписан с квалифициран електронен подпис от компетентните органи – възложителя и ръководителя на ревизията.

С оглед на горното съдът намира, че актът е издаден от компетентни органи и в този смисъл липсват основания за обявяване на нищожността му.

РА е мотивиран с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочени правно основание, период, вид и размер на данъчните задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА.

Ревизията е извършена и приключила в предвидените в закона срокове. ЗВР № Р-22220222002415-020-001 от 13.05.2022 г. е връчена на 19.05.2022 г. на ревизираното лице по електронен път съгласно представени доказателства за активиране на електронната препратка към електронно съобщение за връчване (на л. 129), като от този момент тече 3-месечният срок по чл. 114, ал. 1 от ДОПК за извършване на ревизията. Същият е удължен до 19.10.2022 г. със ЗИЗВР № Р-22220222002415-020-003 от 09.09.2022 г., издадена от оправомощен орган, на основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК. РД е издаден на 03.11.2022 г. в установения в чл. 117, ал. 1 ДОПК срок, а РА е издаден на 30.12.2022 г. – в срока по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Следователно, в случая ревизията е приключила в предвидените в чл. 114, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК срокове.

Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Всички данни и материали, приложени към преписката, са събрани по реда на ДОПК и не са нарушени правата на

ревизираното лице в производството.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 154 390.00 лв., ведно с начислени лихви за просрочие в общ размер на 28 135,54 лева. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 6 и чл. 9, чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 114, ал. 1, т. 9 и чл. 25 от ЗДДС по фактури, издадени от “Бул Констръкшън “ЕООД с ЕИК [ЕГН].

Между страните е налице спор правомерно ли е упражнено от дружеството жалбоподател правото на данъчен кредит по извършени от горното дружества доставки, както следва:

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 4 фактури от контрагент “ Бул Констръкшън “ЕООД , издадени през данъчен период м. 02.2021 г. в общ размер на 771950.00 лева и начислен ДДС -154 390.00 лева, с предмет на договора – доставка на материали и услуги за изграждане на напоителни системи в [община], обл. В..

Във връзка с извършена насрещна проверка от доставчика е представен хронологичен регистър, удостоверяващ осчетоводяването на фактурите и извършеното плащане по тях в брой, както и приемо-предавателни протоколи.

В тази връзка съдът намира от правна страна следното:

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС данъчен кредит 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, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. За упражняване на правото да приспадне на платения по получени доставки ДДС е необходимо данъчно задълженото лице да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред – по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е плучател – чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

Не са спорни обстоятелствата, че процесните доставки са облагаеми към датата на възникване на данъчното събитие, за тях са издадени фактури, които са отразени в дневниците за продажби на доставчиците и в справките-декларации за съответните данъчни периоди. Към този момент жалбоподателят и доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица.

Представени са всички спорни фактури, които съдържат всички



изискуеми реквизити съобразно изискването на чл. 7 ЗСч, чл. 114 от ЗДДС, съответно чл. 226 от Директива 2006/112, придружени с приемо-предавателни протоколи, с които е предаден от доставчика на жалбоподателя предметът на доставките – стоки, съответно резултат от извършените услуги.

На база на анализ на събраните в хода на ревизията доказателства органът по приходите е изградил констатации за липса на реални доставки по процесните фактури, обосновани с нередности при доставчика, както и с това, че събраните доказателства не установяват доставчикът през процесните периоди да е разполагал с доставеното количество стоки, както и с технически и материален ресурс за извършването на фактурираните услуги.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит на основание чл. 6, ал. 1, съответно чл. 9, ал. 1, във връзка с чл. 25, чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС.

На основание чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС предвижда, че доставка на услуга е всяко извършване на услуга, каквото съгласно чл. 8 от с.з. е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Следва да се има предвид, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане. Това е и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. При сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, докато при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а следва да се установи нейното реално осъществяване - предаване на стоката или резултата от извършването на услугата. В този смисъл предаването на стоките или резултата от услугите следва категорично да е установено.

По аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки. С оглед на това доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с

всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки. В този смисъл не е достатъчно само издаването на фактури, а те следва да са придружени от други документи, водещи до извода за реалност на извършените стопански операции. След като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, негово задължение е да притежава документи за реалното предаване на стоката или услугата.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит, определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

В настоящия случай предмет на спорните доставки са доставка на стоки и услуги ,свързани с изграждането на напоителна система за напояване чрез дъждуване на зеленчуци в земеделски земи с местонахождение в землищата на [населено място], [населено място] и [населено място], [община]..

По делото е безспорно, че вписаният в Търговския регистър предмет на дейност на „Килиан Строй“ ЕООД е: строителство, ремонт, реконструкция и благоустройство на техническата инфраструктура в населените и и извън населените места.

Във връзка с горното следва да се посочи, че съгласно чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактическото предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока или услуга да се осъществи и от лице, което не е собственик, съответно не е действителният извършител на услугата, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоките или резултата от услугата. От извършените проверки се констатира, че процесите фактури издадени от „Бул Констръкшън “ ЕООД на „Килиан Строй“ ЕООД са включени в дневника на продажби по ЗДДС подаден в НАП на „Бул Констръкшън“ ЕООД за месец Февруари, 2021 г.

За да отговори на поставените за съдебно-счетоводна експертиза въпроси, вещото лице е извършило проверка последователността на извършване на доставките до крайния получател „Бул Верде“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] за обект: изграждане на система за напояване чрез дъждуване на зеленчуци и земеделски земи с обща площ от 1504.43 декара в землището на [населено място] и Ново О., [община] чифлик . Установило е съответствие на възложеното от крайния получател на услугите „Бул Верде“ ЕООД на „Хидростроителство “ООД, „ Хидростроителство“ ООД

от своя страна превъзлага част от дейностите на „Бул Констръкшън“ ЕООД, за което последното издава процесните фактури, по които е отказано право на данъчен кредит. Според заключението по ССЧЕ, описаните в процесните фактури материали са напълно относими и имат пряка връзка с изграждането на напоителната система.

Процесните фактури са включени при формиране на декларирания месечен данъчен резултат по ЗДДС за месец Февруари 2021 г. - ДДС за внасяне в размер на 14 414,16 лв., по подадената справка-декларация за посочения данъчен период, от „Бул Констръкшън“ ЕООД.

При „Бул Констръкшън“ ЕООД фактурите са осчетоводени по счетоводна сметка 411 - Клиенти по партида на „Килиан строй“ ЕООД.

Данъчната основа по фактурите е осчетоводена по сметка 703 - Приходи от продажби, а начисления ДДС - по разчетна сметка 4532 - Начислен ДДС за продажби.

Процесите 4 броя фактури издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД са осчетоводени по счетоводна сметка 401 - Доставкащи по партида на „Бул Констръкшън“ ЕООД.

Данъчната основа по фактурите е осчетоводена по сметка 304 - Стоки, а начисления ДДС - по разчетна сметка 4531 - Начислен ДДС за покупки.

Фактурите са включени в дневника на покупки и справка-декларация по ЗДДС за месец Февруари, 2021 г. подадени в НАП от жалбоподателя.

От значение е действителното предоставяне на услугата, а приспадането на ДДС по фактури, които имат нередовности или неточности се признава от Съда на ЕС – в този смисъл решение от 15.09.2016 г. по дело С-516/14. В тази връзка се сочи в пар. 37 от мотивите на решението, че съгласно постоянната практика на съда правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 13 февруари 2014 г., М. П., С-18/13, EU:C:2014:69, т. 23 и цитираната съдебна практика). Съдът е постановил, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки. Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това

право (вж. в този смисъл решения от 21 октомври 2010 г., *Nidera Handelscompagnie*, С- 385/09, EU:C:2010:627, т. 42, от 1 март 2012 г., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Niesiewicz*, С- 280/10, EU:C:2012:107, т. 43 и от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean*, С- 183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и 59 и цитираната съдебна практика) – пар. 42. В този смисъл е прието, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС просто със съображението, че дадена фактура не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от Директива 2006/112, ако тя разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки, свързани с това право, са изпълнени. Следователно, не може да се сведе проверката относно изпълнение на материалноправните условия за упражняване на правото единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице.

Следва да се посочи, че съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ. В съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена. Тъй като процесните фактури касаят родово определени вещи, а именно строителни материали - тръби ,шибър с гумиран клин; шиш за шибър; чугунено колело за шибър; въздушник за двойно действащ фланшови DN 150 PN/10 16;компенсатор гумен за фланци DN 150 , фланец плосък; фланец свободен, гайки, шайби, болтове ;ПЕ муфа; сигнална лента водопровод;Ferro възвратен вентил; извършени СМР; доставка на спомагателни материали, необходими за обекта, които не са индивидуализирани, на основание чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху тях се прехвърля след индивидуализирането им чрез посочване на конкретните вещи, предмет на сделката или чрез предаване на купувача. В заключението си, вещото лице е съобщило предмета на доставките с възложеното изграждане на напоителната система от „Бул Верде“ ЕООД и е установило идентичност на доставките с издадения Акт образец 16 и въвеждането на системата в експлоатация. Не е установило други идентични услуги и доставки от други лица по този проект.

Съдът счита, че данъчни събития по процесните фактури са настъпили, тъй като по договор за извършване на услуги между „Килиан Строй“ ЕООД –възложител и „Бул Констръкшън“ ЕООД – изпълнител е подписан двустранно от страните приемно-предавателен протокол с подробно описани доставени/получени стоки и услуги на обща стойност

771 950.00 лева без ДДС. Установена е идентичност на доставките с издадения Акт образец 16 и въвеждането на системата в експлоатация.

Липсата на доказателства за наличието при доставчика на персонал с подходяща квалификация също не е основание за направения от органите по приходите извод за нереалност на процесните доставки. Последното не следва да се доказва от жалбоподателя, който носи доказателствената тежест да представи категорични доказателства, че е получил предмета на доставката, а не начинът, времето и мястото на производството ѝ или придобиването ѝ от предходен доставчик.

Неоснователен е и другият основен аргумент, послужил да обоснове извод за липса на реалност на фактурираните доставки, изразяващ се в липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците по услугите.

Вещото лице е извършило пълна проверка на цялата верига на доставките до крайния получател – „Бул Верде“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] във връзка с фактури, издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД, касаещи изграждане на система за напояване чрез дъждуване на зеленчуци и земеделски земи с обща площ от 1504.43 декара в землището на [населено място] и Ново О., [община] чифлик. Установило е пълна идентичност на възложеното от крайния получател на услугите „Бул Верде“ ЕООД на „Хдростроителство“ ООД, „Хидростроителство“ ООД от своя страна превъзлага част от дейностите на „Килиан Строй“ ЕООД, а „Килиан Строй“ ЕООД превъзлага част от дейностите на „Бул Констръкшън“ ЕООД, за което последното издава процесните фактури. Вещото лице е взело предвид предмета на доставките с възложеното изграждане на напоителна система от „Бул Верде“ ЕООД и е установило идентичност на тези доставки с издадения Акт образец 16 и въвеждането на системата в експлоатация. Не е установило други идентични услуги и доставки от други лица по същия проект.

При изготвяне на експертната, вещото лице е извършило проверка на фактурите, издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД, във връзка с изграждане на напоителна система за напояване чрез дъждуване на зеленчуци в земеделски земи с обща площ 1074,59 дека с местонахождение землищата на [населено място], [община]. Експертното заключение достига до извода, че е налице пълна идентичност на възложеното от крайния получател на услугите ЕТ „Десислава Тошева“ на „Стройкомерс Плевен“ ООД, което дружество от своя страна превъзлага част от дейностите на „Бул Констръкшън“ ЕООД. Обстоятелството, че „Килиан Строй“ ЕООД не разполага с необходимата кадрова и материално-техническа обезпеченост за осъществяване на дейността по двата проекта, ползва услугите на подизпълнители, само по

себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане на данъчен кредит. Този извод противоречи на Директива 2006/112/ЕО, както и на практиката на СЕС, според която добросъвестният получател по облагаема доставка на стока или услуга не следва да бъде санкциониран с отказ на признаване на право на данъчен кредит поради недобросъвестност или нарушения от страна на неговия доставчик.

В решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело С-18/13, съдът изрично е приел, че обстоятелството, че по делото в главното производство доставената услуга не е била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал, материал, активи, разходи за услугата, липса на оправдание в счетоводната документация или се оказва, че някои от документите не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно да се изключи правото на приспадане на данъчен кредит.

Практиката отразява разбирането, че не може получателят на доставките да бъде задължен да доказва, респективно да е отговорен за действия и/или бездействия на доставчика си, включително с какви работници е работил доставчика, дали е спазил трудовото и осигурително законодателство, дали е имал на разположение складове и бази за съхранение на доставените стоки, как е водил счетоводната си отчетност и др., когато няма данни за измамни действия от ревизираното лице, съответно за знание или участие в такива действия /решение по дело С-324/11 на СЕС/.

Получателят по съответната доставка, за да упражни правото на данъчен кредит, е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички други, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за предходни доставки, за неговата кадрова и материална обезпеченост да изпълни доставката, както и относно счетоводното отчитане на доставките при него, не може да се вмения в доказателствена тежест на получателя на доставката. Съдебната практика на СЕС и ВАС безпротиворечиво приема, че не може получателят да отговаря за действията, респ. бездействията на своите доставчици, вкл. да доказва тяхната обезпеченост да извършат доставките. В този смисъл са решенията по дела С-80/11, С-142/11, С-285/11, С-324/11 и др.

Безспорно е, че процесните фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя, фактурите са включени в дневника на покупки и справка-декларация по ЗДДС за месец февруари 2021г., подадени в НАП

от жалбоподателя. Относно констатациите на органите по приходите за липса на доказателства за извършено плащане по някои от доставките следва да се има предвид, че наличието или липсата на плащане не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, а е косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

Съдът приема, че принципно правилно органите по приходите приемат, че доставчикът следва да разполага с вида и количеството на фактурираната стока, за да бъде прехвърлено правото на разпореждане с тях към получателя по доставката, но както се посочи по-горе, произходът на стоките не е елемент от фактическия състав, обосноваващ възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. В настоящия случай от събраните доказателства се изяснява механизма на доставките и изследването на предходните доставки надхвърля рамките на необходимата проверка. Този извод следва от трайната практика на СЕС по тълкуване и прилагане на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, според която отказът на органа по приходите да признае на ревизираното лице право да приспадне данъчен кредит поради това, че издателят на фактурата или някой от неговите доставчици са извършили нарушение, противоречи на изискванията на чл. 167, 168, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО и тълкуването ѝ от Съда на ЕС, съдържащо се в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11.

Съгласно дадените от Съда на ЕС тълкувания на разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, в посочените решения, не се допуска национална практика за отказ от право на приспадане на данъчен кредит поради извършени нарушения от доставчика или негови доставчици или поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурите е разполагал със стоките, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на данъка, или поради това, че не притежава други документи извън фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, когато са изпълнени процесуалните и материалноправни предпоставки за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Ако поради нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи въз основа на обективни данни и без да се изисква от

получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, че е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС. В настоящия случай това не е установено. Практиката на СЕС е последователна в разбирането, че на изследване подлежи пряката доставка и именно за нея националната юрисдикция дължи преценка на всички доказателства и обстоятелства, в съответствие с националните правила за доказване /Решение на СЕС по дело C-78/12 г./.

В процесния случай жалбоподателят е ангажирал доказателства, свидетелстващи за реалното извършване на декларираните доставки на стоки и услуги, като същите са в логическа последователност и обвързаност по между си. Съдът приема, че по делото са налице доказателства за предаването на стоката от доставчика към жалбоподателя, нейната индивидуализация е доказана въз основа на представени приемо-предавателни протоколи, в които стоката е определена по вид, количество и цена, както и е налице логическа последователност по дати, вид и количество на предмета на доставка .

С оглед всичко гореизложено и при съвкупна преценка на доказателствата се установява наличието на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, поради което са налице материалноправните предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по фактурите, издадени от „Бул Констръкшън“ ЕООД. Следователно, оспорваният в настоящото производство РА е незаконосъобразен като противоречащ на материалния закон и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски по делото е основателно. Следователно, ответникът следва да му заплати 50 лв. за държавна такса и сумата от 12000 лв. с ДДС за правна защита и съдействие по административното обжалване на Ревизионен акт (РА) № Р-22220222002415-091-001 от 30.12.2022 г. , за която представя доказателства за точния размер и реалното заплащане на уговореното адвокатско възнаграждение, 1231 лева депозит за вещо лице или общо разноски в размер на 13281 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 71-ти състав

**Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалбата на К. Строй“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица],вх.Б,представявано от



В. В., Ревизионен акт (РА) № Р-22220222002415-091-001 от 30.12.2022 г., издаден от С. С. А., на длъжност началник на сектор възложил ревизията, и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 365/23.03.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП), с който на К. Строй“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 155 624.94 лв., ведно с начислени лихви за просрочие в общ размер на 28 135.54 лева за данъчен периоди от 01.02.2021г.до 28.02.2021г.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на К. Строй“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица],вх.Б,представявано от В. В., сумата от 13281 лв. (тринадесет хиляди двеста осемдесет и един ) лева, представляваща направени разноси по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.