

РЕШЕНИЕ

№ 19186

гр. София, 18.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав, в
публично заседание на 14.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **8574** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД, подадена чрез адв. Т., против РА № Р-22221423007375-091-001 от 15.08.2024 г., издаден от Б. И. Б. – началник на сектор, възложил ревизията, и С. Д. Ц. - гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в потвърдената част с решение № 666 от 03.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП относно установените резултати по ЗДДС за м.02, м. 04, м. 09 и м. 12.2023 г., ведно със съответните лихви.

Релевират се съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Твърди се, че констатациите и правните изводи в него са неправилни и необосновани, като погрешно е анализиран събрания по време на ревизията доказателствен материал, същевременно в хода на производството не са събрани всички доказателства имащи значение за определяне на крайния резултат. Излагат се доводи за незаконосъобразност на отказът на право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70. ал. 5 от същия закон във връзка с фактурите, издадени от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД. Изразява се несъгласие с доводите изложени от решаващия административен орган, че е налице префактуриране на дейности на „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД от страна на „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД. Според жалбоподателя никъде в РА и РД не е упоменато дружество „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, а още по-малко да е направен анализ на неговата дейност, договори, фактури, плащания, приемо-предаване и т.н. в хода на ревизията. За първи път същото е посочено чак в решението на директора, което означава, че ако същият е

изследвал дейности от „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД или каквито и да било факти и обстоятелства свързани с него, то това е извършено извън предмета на ревизията, или поне на РА и РД. Излага съображения, че част от спорните СМР са извършени от подизпълнител „3 М ГРУП 3“ АД и „КМ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД. В подкрепа на тезата си за незаконосъобразност на РА дружеството се позовава и на практика на СЕС, както и липсата на доказателства, удостоверяващи знанието на получателя, че участва в данъчна измама. Иска се отмяна на данъчния акт в оспорената му част и присъждане на разноски по делото.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. Б., поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи и отмени ревизионния акт. Представя списък на разноски, както и писмена защита, в която развива съображения по съществото на спора.

Ответникът - директор на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. В., оспорва жалбата. Изразява становище за законосъобразност на РА по аргументи изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“ – С. и моли същия да бъде потвърден. Моли за присъждане на разноски на основание чл. 161, ал. 3 ДОПК, включително и за депозита за вещо лице.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не се явява, не се представлява, не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 - ти състав като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания в настоящото производство РА е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221423007375-020-001 от 13.12.2023 г /л. 36/. Същата е връчена на представляващия дружеството на 04.01.2024 г. Ревизията е с предмет определяне на задължения по ЗДДС за периода от от 01.02.2023 г. до 31.08.2023 г. Първоначално е определен срок за приключването ѝ от три месеца от връчване на ЗВР. Съгласно горепосочената заповед ревизията е следвало да бъде извършена от С. Д. Ц. – главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и Е. П. И. – главен инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22221423007375-020-002 от 29.03.2024 г. /л. 39/, връчена по електронен път на 03.04.2024 г., срокът за извършване на ревизията е удължен до 02.05.2024 г., като е разширен и предметния ѝ обхват чрез включване на данъчни периоди от 01.09.2023 г. – 31.12.2023 г.

ЗВР и ЗИЗВР са издадени от Б. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощен със Заповед № РД-01-1019 от 06.11.2023 г. /л. 34-35/ на директора на ТД на НАП С., Заповед № 3-ЦУ-2602 от 12.12.2023 г. /л. 28-30/ и Заповед № 3-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. /л. 31-33/, издадени от зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221423007375-092-001 от 28.05.2024 г. /л. 42-53/, връчен на 18.06.2024 г.

От РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК /л. 56-61/.

Производството приключва с издаването на процесния РА, връчен на 28.08.2024 г. по електронен път. Установени са допълнителни задължения на дружеството за ДДС в размер на 165 383,72 лв. и са начислени лихви - 22 582,01 лв.

РА е оспорен в срока по чл. 152 от ДОПК с жалба вх. № 20707 от 09.09.2024 г. по регистъра на ТД на НАП В. Т. и вх. №23-04-12 от 18.09.2024 г. /л. 71-77/ по регистъра на дирекция „ОДОП“ С. пред компетентен орган - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Със Заповед №РД-04-114 от 07.11.2024 г. /л. 26/ на директора на дирекция „ОДОП“ С. производството по обжалване на РА № Р-22221423007375-091-001 от 15.08.2024 г. е спряно на основание чл. 34 от ДОПК до произнасяне по тълк. дело № 2/2024 г. по описа на ВАС, което е

било с преюдициално значение спрямо настоящия спор. Със Заповед № РД-05-81 от 02.07.2025 г. /л. 24/ производството по обжалване на РА е възобновено на основание чл. 35 от ДОПК - поради отпаднало основание за спиране, а именно постановено тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по ТД № 2/2024 г. по описа на ВАС. От датата на издаване на заповедта за възобновяване продължава да тече срокът за произнасяне на решаващия орган, като при съобразяване на разпоредбата на чл. 22 от ДОПК същият изтича на 10.07.2025 г.

На 03.07.2025 г. е постановено решение № 666 от 03.07.2025 г. от директора на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП /л. 17-22/, с което е потвърден РА в оспорената част относно установените на „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. 02.2023 г., м. 04.2023 г., м. 09.2023 г. и м. 12.2023 г., ведно със съответните лихви. Решението е връчено на жалбоподателя по електронен път на 16.07.2025 г. (л. 23).

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

През м. 02.2023 г., м. 04.2023 г., м. 09.2023 г. и м. 12.2023 г. „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 165 383.72 лв. по четири фактури за строително-монтажни работи /СМР/, издадени от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД. Изготвено е ИПДПОЗЛ до доставчика, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени документи. От жалбоподателя са ангажирани договор, фактури, приемо-предавателни протоколи и счетоводни регистри. Договорът от 10.12.2021 г. е с предмет извършване на строително-монтажни работи /СМР/ по реновиране на хотелски комплекс „Бъндерица“ в [населено място] с цена за услугите в общ размер на 1577 450.00 лв. без ДДС. С процесните фактури са приспаднати аванси, платени през 2021 г. от „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД на изпълнителя. Към момента на издаване на фактурите за аванси „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД е лице, което не е регистрирано за целите на ЗДДС и не е начислен данък по тях.

В хода ревизията е установено, че доставчикът не разполага с кадрова и техническа обезпеченост за извършване на фактурираните СМР. По данни от отчетните регистри по ЗДДС, в частност дневника за покупки на „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД е констатирано, че са декларирани получени доставки на СМР от „БУЛСТРОЙ ДИЗАЙН“ ЕООД и „КМ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД.

До „БУЛСТРОЙ ДИЗАЙН“ ЕООД е изпратено Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, в отговор на което от дружеството е ангажиран договор от 11.01.2022 г. за ремонтни дейности на обект - хотел „Бъндерица“. [населено място], с възложител „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД. Договорено е изпълнението на възложените дейности да се извърши с ресурс /труд, материали и механизация/ за сметка на изпълнителя. Представено е приложение относно договорени цени по видове дейности на обща стойност в размер на 133 609.98 лв. без ДДС и две фактури с предмет - аванс и извършени СМР, съгласно акт обр. 19. Представени са документи за разплащане и счетоводни регистри. Констатирано е, че през процесните периоди „БУЛСТРОЙ ДИЗАЙН“ ЕООД е закупувало строителни материали, касаещи ремонтни дейности, описани в приложението към договора - шпакловки, боядисване, лепене на тапети, направа на мазилки. При съпоставка на дейностите, описани в приемо-предавателните протоколи, ангажирани от жалбоподателя, сочени като изпълнени от прекия доставчик „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД е установено, че същите се отнасят за друг вид СМР - изграждане на електроинсталации и водопроводни услуги. Формиран е извод, че „БУЛСТРОЙ ДИЗАЙН“ ЕООД не е подизпълнител по доставките, префактурирани от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД към „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД.

С оглед анализ реалността на фактурираните услуги от предходен доставчик - „КМ

ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД са присъединени документи, събрани при извършено ревизионно производство на лицето. Дружеството е изпълнител по договор от 18.05.2023 г. за СМР на хотелски комплекс „Бъндерица“. [населено място], с възложител „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД. Договорена е обща цена в размер на 330 989.42 лв. без ДДС. Установено е, че „КМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД няма наети лица. Органите по приходите са приели, че за извършване на дейността „КМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД е ползвало подизпълнител „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Приетите за изпълнени СМР от „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД по актове обр. 19 са предмет на последваща доставка от „КМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД към клиента му „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД. Установено е, че приетите строителните дейности са предадени от „КМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД на „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД на дата, предхождаща предаването на работата от подизпълнителя „ЕЛИТ СТРОЙ“ ЕООД. При тези данни органите по приходите са обосנוвали извод, че фактури с издател „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД не документират реални доставки. Така на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70. ал. 5 от ЗДДС с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит на ДЗЛ в размер на 165383,72 лева.

С решението си директорът на Д „ОДОП“ – С. е приел жалбата на РЛ за неоснователна със следните аргументи: „В процесния случай органите по приходите са изследвали ангажираните документи и в резултат на това са формирали обоснован извод за липса на доказателства доставките по процесните фактури да са реално извършени от издателя им. Взети са предвид и са съобразени и данните в информационната система на НАП, които са послужили като допълнителен аргумент в подкрепа на този извод. Към жалбата до настоящата инстанция задълженото лице не е представило документи, които да оборят по пътя на насрещно доказване изводите на органите по приходите. Посочено е, че при извършени контролни производства на прекия доставчик „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД и такива на предходните – „КМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД и „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД е установено, че строителните дейности на хотелски комплекс - собственост на жалбоподателя, са превъзложени от „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД на „Е. КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕОС ЕИК[ЕИК]. Префактурираните по веригата от дружества СМР е следвало да бъдат фактически изпълнени от „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, но дружеството не разполага с трудов ресурс за изпълнение на ремонтните дейности, както и наличие на строителни материали. От прекия доставчик и всички предходни възложители са изискани, но не са представени книги за инструктаж по безопасност и здраве, поради което не може да се удостовери кои са лицата, изпълнили строителните дейности на конкретния обект, още повече предвид липсата на материали и техника, необходима за изпълнението им. Съставените между страните приемо-предавателни протоколи сочат изпълнението на напълно идентични СМР по веригата, без да са налице данни за наличието на материали и техника, необходими за извършването им, както и за кадрови потенциал. Също така е констатирано, че приетите дейности, предадени от „КМ ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ГРУП“ ЕООД към „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД, предхождат предаването на работата от подизпълнителя „ЕЛИТ СТРОЙ“ ЕООД. От доставчиците са изискани всички документи, съставени във връзка с издадените на фактури, включително и доказателства за притежаваните от тях материално техническа и кадрова обезпеченост. Ангажирани са първични счетоводни документи, но не и доказателства за фактически извършени услуги, доставени строителни и други материали, вложени в обектите. Същевременно от жалбоподателя, с цел удостоверяване реалността на доставките на услуги, са представени спорните фактури и приемо-протоколи към същите, както и договор, сключен между страните. Тук следва да бъде отбелязано, че доказателства във връзка с транспорта на материалите не са представени нито от ревизираното дружество, нито от сочените като преки и

предходни доставчици на същите. Всички тези обстоятелства, преценени в тяхната взаимовръзка и зависимост, навеждат към един общ извод, а именно, че не е доказана потенциалната кадрова, материална и техническа обезпеченост на процесния доставчик, както и веригата от предходни такива, за осъществяване на документираните СМР. От друга страна е подчертано, че представените документи, които са частни такива, са съставени от лице, което черпи благоприятни за себе си последици. Не са ангажирани други доказателства като ценови оферти, разменена търговска кореспонденция, въз основа на които да се направи извод за добросъвестност при избора на контрагент. По тези съображения е прието, че в случая не е налице основанието на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване на претендираното от оспорващия право на данъчен кредит. Подчертано е също така, че ревизиращите неправилно са приложили нормата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. В този смисъл решаващият орган се е позовал на специфичните случаи на приложение на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, очертани в писмо № 24-00-12 от 23.06.2008 г. на изпълнителния директор на НАП, както и систематичното място на нормата, като част от разпоредбите, които ограничават правото на приспадане на данъчен кредит, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от ЗДДС. Отбелязано е, че с оглед цитираното писмо, неправомерно по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ДОПК, е начисляването на ДДС само и единствено тогава, когато данъкът не следва въобще да бъде начисляван, без значение дали са спазени сроковете, посочени в ЗДДС или не. Такива са хипотезите на освободена доставка или доставка с място на изпълнение извън територията на страната, когато доставчикът е нерегистрирано по ЗДДС лице или е начислен данък за дейност, която е извън обхвата на данъка върху добавената стойност. Разглежданите случаи не са в тези хипотези.

С тези мотиви горестоящият административен орган е потвърдил РА, в частта на отказаното право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, както и доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител /л. 71/, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис; допълнително представените доказателства от жалбоподателя; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията.

По делото е прието без оспорване от страните заключение - основно и допълнително на съдебно-счетоводна експертиза, което е изготвено въз основа на писмените доказателства приложени по делото.

По искане на ответника е открито производство по оспорване по реда на чл. 193 ГПК на представения от жалбоподателя акт обр. 19 от 06.02.2023 г. /л. 98/, удостоверяващ приемане на изпълнение на СМР, извършени от подизпълнителя „3 М ГРУП 3“ АД, от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД – доставчик по спорните фактури в настоящото производство. Във връзка с цитирания акт обр. 19 е била издадена и фактура № [ЕГН] от 07.02.2023 г. /л. 97/ от „3 М ГРУП 3“ АД спрямо „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД. С оглед приетото по делото допълнително заключение на ССЕ е видно, че цитираната фактура е отразена в дневника за покупки на „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД, респ. дневника за продажби /ДП/ на „3 М ГРУП 3“ АД, като е включена съответно и в подадените от посочените дружества СД по ЗДДС за данъчен период м. февруари 2023 г. Налице е счетоводно отразяване на извършено плащане по фактура № [ЕГН]/07.02.2023 г. и в счетоводствата на двете дружества. В счетоводството на „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД

плащането е отчетено като намаляване на задължение към доставчик по сметка 401 срещу намаление на парични средства по банковата сметка. В счетоводството на „3 М ГРУП 3“ АД плащането е отчетено като постъпление по банковата сметка срещу намаление на вземането от клиента по сметка 411. Тъй като фактурата е включена в ДП на издателя ѝ, то следва, че той знае за двустранно подписания акт обр. 19 и не се е противопоставил, поради което въпросът кое точно лице го е подписал се явява неотнормим към спора. По тези съображения и предвид разпоредбата на чл. 301 от ТЗ независимо от факта, че не са ангажирани конкретни доказателства относно лицето подписало акт обр. 19 от 06.02.2023 г. /л. 98/, то същият следва да бъде кредитиран от съда и не следва да бъде изключен от доказателствения материал по делото.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, както и валидността му, 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 Б. И. Б. – началник на сектор, възложил ревизията, и С. Д. Ц. - гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията. ЗВР е издадена от Б. И. Б. – началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК със Заповед № 3-ЦУ-2303/06.11.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП. На основание чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, със Заповед № 3-ЦУ-2602 от 12.12.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-2303/06.11.2023 г., са оправомощени да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, в т. ч. и на „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД, за които компетентна ТД съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП С.. Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентната ТД е дирекцията по седалището на местните юридически лица. В случая седалището и адресът на управление на ревизираното лице е в [населено място] и компетентната дирекция действително е ТД на НАП С.. Това общо правило е дерогирано с нормата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК /изм. ДВ, бр. 105/2020 г., в сила от 01.01.2021 г./, съгласно която правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор.

С тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. Върховният административен съд на Република България - ОСС от I и II колегии, приемат, че „ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с

правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП.“

В този смисъл с решението на ОС на съдиите от ВАС, в диспозитива се постановява, че не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората /другата/ териториална дирекция.

С оглед горното и при извършената служебна проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът приема, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и определя задължения за периода, за който е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание.

Направените с ревизионния акт установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията.

При извършената от съда служебна проверка не са установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

При преценка относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Спорът по делото касае отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 02.2023 г., м. 04.2023 г., м. 09.2023 г. и м. 12.2023 г. на жалбоподателя в размер на 165 383.72 лв. по четири фактури за строително-монтажни работи /СМР/, издадени от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД.

В случая ответникът оспорва процесните доставки получени от РЛ с аргумент, че доставчикът и неговите подизпълнители не са разполагали с кадрова, материална и техническа обезпеченост, както и некредитиране на представените в хода на ревизията договори и приемо-предавателни протоколи, обективиращи извършване на подробно изброените в тях СМР.

Жалбоподателят възразява, че сделките са реално осъществени от посочения във фактурите доставчик чрез ползвани от него подизпълнители, като се позовава на ангажираните в хода на административното и съдебното производство писмени доказателства – фактури, протоколи обр. 19 удостоверяващи изпълнените СМР, което се потвърждава и от приетото по делото без оспорване от страните основно и допълнително заключение на ССЕ.

В тази връзка следва да бъде отчетено също така и следното:

Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който 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. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 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. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220-236 и членове 238, 239 и 240.

От своя страна, съгласно чл. 168, б. „а“ доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно и съгласно чл. 178 вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга.

Правото на приспадане на ДДС зависи от изпълнението както на материалноправни, така и на формални условия. Що се отнася до материалноправните условия, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може да се ползва от право на приспадане, заинтересованото лице трябва, от една страна, да бъде „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази директива. От друга страна, това лице трябва, нагоре по веригата, да е получило стоките или услугите, за които иска да му се признае право на приспадане, от друго данъчнозадължено лице, а надолу по веригата — да е използвало тези стоки или услуги за нуждите на собствените си облагаеми сделки.

От това следва, че посочването на доставчика във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, представлява формално условие за упражняването на това право. Качеството „данъчнозадължено лице“ на доставчика на стоките или услугите спада към материалноправните условия (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). По отношение на последиците от липсата на установяване на действителния доставчик на съответните стоки или услуги следва да се припомни, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от

техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20).

Съгласно постоянната практика на Съда на Европейския съюз, 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. Както СЕС многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалноправните и формалните изисквания или условия, от които това право зависи, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20).

Макар член 273, първа алинея от Директива 2006/112 да предвижда, че държавите членки могат да наложат наред с предвидените в тази директива задължения и други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане, приетите от държавите членки мерки все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това съответните мерки не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралността на ДДС (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet).

Така СЕС е приел, че основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните условия, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални условия (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20). Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните условия са изпълнени, данъчната администрация не може да наложи във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20).

От друга страна, именно данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Следователно данъчните органи могат да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които считат за необходими, за да преценят дали следва да се допусне исканото приспадане. От това следва, че именно данъчнозадълженото лице, което упражнява правото на приспадане на ДДС, по принцип трябва да докаже, че доставчикът на стоките или услугите, във връзка с които е упражнено това право, е имал качеството на данъчнозадължено лице. Следователно данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват по-специално документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги и за които е платило ДДС.

В процесния случай не съществува спор по отношение на обстоятелството, че са изпълнени формалните изисквания. От събраните по делото доказателства, обаче се установява и изпълнението на материалноправните изисквания. В случая правото на приспадане на ДДС на лицето е отречено с мотиви за липса на кадрова и техническа

обезпеченост на доставчика и ползваните подизпълнители. В съдебната практика на СЕС изрично се посочва, че липсата на кадрова обезпеченост на доставчика може да бъде само индиция за липса на реалност на документираните доставки, по които се претендира правото на приспадане, но не може да се вмени в тежест на получателя да ангажира доказателства за нея и на това основание да му се откаже посоченото материално право. В този смисъл е решение по дело С-324/11 (Gabor Toth). Касае се за действия, респективно бездействия на доставчиците, които не могат да се контролират от получателя на спорните доставки.

При наличие на доказателства за осъществяване на процесните СМР - актове, обр. 19, установяващи завършването и заплащането на отделните видове СМР, е достатъчно, за да се приеме, че правото на данъчен кредит е законосъобразно упражнено от жалбоподателя.

Дори и да се приеме обстоятелството на недоказана кадрова обезпеченост за извършване на доставката, то само наличието на това обстоятелство, без доказано и твърдяно обстоятелство от органите по приходите на данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

Обстоятелството, че съответните услуги не са били доставени от издателя на фактурите или неговия подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал и материали не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите услуги и да се изключи правото на приспадане, тъй като това може да се дължи както на прикриване с измамна цел на доставчиците, така и на просто използване на други подизпълнители (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tyth, С-324/11).

Когато самото данъчнозадължено лице не е извършител на измама с ДДС, може да му се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги. В този смисъл по отношение на степента на дължима грижа, изисквана от данъчнозадължено лице, което желае да упражни правото си на приспадане, Съдът вече многократно е постановявал, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички мерки, които могат разумно да се искат от него, за да се увери, че осъществяваната от него доставка не го води до участие в данъчна измама. Мерките, които в конкретния случай е разумно за тази цел да се изискат от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от стопански субект нагоре по веригата, се определят главно с оглед на обстоятелствата по конкретния случай (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., С-80/11 и С-142/11, т. 54 и 59 и от С-101/2016). Без съмнение, когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, добрият търговец би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност (решение от 21 юни 2012 г., С-80/11 и С-142/11). Данъчната администрация обаче не може да налага на данъчнозадълженото лице да извършва комплексни и задълбочени проверки

по отношение на своя доставчик, като с това на практика посочената администрация прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице (решение от 19 октомври 2017 г., Р. С., С-101/16, т. 51).

В процесния случай не се съдържат установявания, от които дори тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама. От съдебната практика следва, че на данъчнозадълженото лице може да бъде отказано да се признае правото на приспадане само ако след глобална преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по делото, извършена в съответствие с установените в националното право правила за доказване, се установи, че това лице е извършило измама с ДДС или е знаело, или е трябвало да знае, че сделката, която използва като основание за приспадане, е част от такава измама. Правото на приспадане може да бъде отказано само когато тези факти са установени надлежно, а не с предположения.

От доказателствата по делото безспорно се установява, че всяка процесна доставка е скрепена с двустранно подписан протокол обр. 19, въз основа на който се установява предаването на СМР. Документално е установено, включително и от заключението на приетата съдебно-счетоводна експертиза, че фактурите са счетоводно отразени, като получателят /РЛ/ е отразил извършените разходи за СМР като разходи за придобиване на дълготраен актив /см. 613/1/, което предполага използване в основната дейност на дружеството. Също така от констатациите на органите по приходите в РД /стр. 3/ е видно, че счетоводството на „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД е водено редовно, като не са констатирани нарушения на счетоводното законодателство. Вярно е, че ангажираните от РЛ писмени доказателства са частни свидетелстващи документи, но същите са допустими в случая на основание чл. 49 ДОПК за фактите, описани в тях. Документите не са били оспорени по реда на чл. 193 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК /с изключение на акт обр. 19, касаещ приемането на СМР от прекия доставчик извършени от подизпълнителя „3 М ГРУП 3“ АД/. Събраните доказателства обосновават извод, че фактурите са осчетоводени в счетоводството на получателя, включени са в СД и Дневниците за покупки на получателя и в СД и Дневниците за продажби на доставчика, между страните е извършено плащане по сделките, което също е индиция за реалното изпълнение на доставките. Не са представени доказателства от страна на данъчния орган оборващ констатациите в представените от РЛ частни документи, поради което настоящата съдебна инстанция приема, че са истински и установяват извършените от доставчика СМР и приемането им от РЛ. Основателни са също така и възраженията в жалбата свързани с доводите на решаващия административен орган за извършено префактуриране на дейности на „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД от страна на „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД. Както в РА, така и в РД никъде не е упоменато дружество „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, още по-малко са налични писмени доказателства обвързващи това дружество с процесните доставки. В хода на ревизията не са извършвани насрещни проверки както на „ЕМИ КОНСУЛТ СТРОЙ“ ЕООД, така и на „ЕЛИТ СТРОЙ ИН“ ЕООД. В този смисъл констатациите на решаващия орган се явяват напълно необосновани.

По гореизложените мотиви ревизионният акт следва да бъде отменен, поради противоречието му с материалния закон, в обжалваната част, с която на „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД е отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ДЖИ ПИ КЕЙ ИНВЕСТ“ ЕООД.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221423007375-091-001 от 15.08.2024 г., издаден от Б. И. Б. – началник на сектор, възложил ревизията, и С. Д. Ц. - гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в потвърдената част с решение № 666 от 03.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП относно установените на „ФУУД ЕНД ФЪН МИКС ЦЕНТЪР“ ЕООД данъчни задължения за м. 02, м. 04, м. 09 и м. 12.2023 г. в размер на 165383,72 лв. и са начислени лихви - 22 582,01 лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от връчването на преписи на страните.

СЪДИЯ: