

# РЕШЕНИЕ

№ 2579

гр. София, 18.04.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,**  
в публично заседание на 19.03.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Лилия Йорданова**

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **8830** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 4, представлявано от управителя Ж. К. М. чрез пълномощника му адв. Х. Р. от САК с адрес на дейност [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт №Р-22221722007878-091-001/21.04.2023 г., издаден от Е. М. Н. - орган, възложил ревизията, и М. А. К.-Н. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 943/10.07.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата са изложени твърдения за нарушения на материалния и процесуалния закон, необоснованост, неправилност и липса на компетентност на издадения РА. Твърди се, че погрешно е отказано признаването на данъчен кредит на жалбоподателя и погрешно са приети несъответствия за м. 08.2022 г. и м. 09.2022 г. относно фактури с две дружества-доставчици - „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СПРОБГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Дружеството оспорва твърдението на ревизиращия орган, че не е доказана реалността на доставките, което счита за необоснованост на РА, нарушение на принципа на служебното начало, както и на процесуалните правила. Твърди се, че са представени множество документи към всяка от фактурите за процесния период, удостоверяващи по несъмнен начин реалността на доставките, но не са взети предвид от ревизиращия орган. Счита твърденията на АНО за наличие и умисъл за измама за предубеденост, а тези за липса на кадрова обезпеченост на доставчиците на

въпросните услуги – за необосновани.

Релевира доводи за незаконосъобразност на РД поради издаването му след определения в ЗВР срок и за нищожност на РА поради неподписването му в качеството му на електронен документ. Твърди, че непредставянето на доказателства от страна на съконтрагентите му, не може да му бъде вменено във вина поради личния характер на юридическата отговорност. Счита за съществено процесуално нарушение и неотчитането на възраженията на дружеството при издаване на РА.

С оглед всичко гореизложено, жалбоподателят намира процесния РА за изцяло необоснован. Моли за неговата отмяна и претендира разноски. Прави доказателствени искания за изясняване на обстоятелствата около подписването на РА, осчетоводяването на фактурите и реалната доставка на услугите.

В съдебно заседание редовно призован жалбоподателят се представлява от адв. К., преупълномощена от адв. Р., която поддържа жалбата. Моли съда да отмени така атакувания ревизионен акт, в обжалваната част като незаконосъобразен, тъй като от събраните по делото доказателства и от заключението на вещото лице се установява редовно водено счетоводство по отношение на жалбоподателя, установява се реалността на извършените доставки поради цяла верига от налични договори, съпътствани с необходимите доказателства, доказващи тяхната реалност, налице е съвпадение между воденото счетоводство на съконтрагентите по тях, като вещото лице е установило още, че въз основа на проучването на пазара са сключени още три договора за продажба на недвижими имоти от страна на жалбоподателя. Всички договори са съпътствани с фактури, отчети и документи, доказващи тяхната реалност. Останалите аргументи са подробно изложени в жалбата. Претендира присъждането на разноски по списък по чл.80 от ГПК и приложени доказателства за извършено плащане.

Ответникът – директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно - осигурителна практика” при ЦУ на НАП-С., редовно призован, в о.с.з. чрез процесуалния си представител юрк. А., оспорва жалбата. Моли същата като неоснователна и недоказана да се отхвърли и съдът да потвърди обжалвания ревизионен акт като правилен и законосъобразен по мотиви, фигуриращи в Решението на Директора на Дирекция ОДОП С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221722007878-020-001/20.12.2022 г. /л.41-43/, връчена на 21.12.2022 г., издадена от Е. М. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №2942/10.11.2022 г. на изпълнителния директор на НАП /л.40/, е възложено извършването на ревизия на „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.08.2022 г. до 30.11.2022 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221722007878-092-001/31.03.2023 г. /л.45-67/, връчен по електронен път на 31.03.2023 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите и изводите в РД. Видно от документите по преписката възражение срещу РД е постъпило с вх. №53-00-140#3/20.04.2023 г. след законоустановения срок и не е обсъдено в РА /л.7-10 от класър 2/3/.

Ревизията приключва с РА №Р-22221722007878-091-001/21.04.2023 г. /л.68-75/,

издаден от Е. М. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. А. К.- Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 21.04.2023 г. по електронен път.

С РА на дружеството са определени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в размер на 56 266,61 лв. вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за м. 08 и м. 09.2022 г. в същия размер по фактури от доставчиците „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СПРОБГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. За останалите ревизирани периоди не са извършени корекции на декларираните резултати, но за м. 11.2022 г. са определени задължения за внасяне на ДДС и лихва вследствие на отпаднала процедура по приспадане по чл. 92 от ЗДДС за м. 09.2022 г. Общо установените с акта задължения за внасяне са в размер на 34 088.61 лв., от които за ДДС в размер на 30 875,30 лв. и лихви в размер на 3 213,31 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за коректното определяне на данъчните задължения, 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 дружество са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/. Исканите документи са представени и подробно описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД, „СПРОБГ“ ЕООД и „ЮНИК Е.“, за резултатите от които са съставени ПИНП.

Въз основа на събраните доказателства е установено следното:

Дейността на „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД е инвестиции и сделки с недвижими имоти и се извършва от управителя. Дружеството има сключен предварителен договор за покупка на недвижим имот в начален етап на строителство с „ХЪС ИНВЕСТ СОФИЯ“ ЕООД. Финансирането на дейността е от постъпили средства от бъдещи продажби на недвижими имоти и предоставени заеми от физически лица.

Констатирано е, че за м. 08 и м. 09.2022 г. „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по многобройни фактури, издадени от „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД и „СПРОБГ“ ЕООД с предмет комисионни услуги.

Във връзка със същите фактури ревизираното дружество е представило договор от 06.10.2021 г. със „СПРОБГ“ ЕООД за проучване и подбор на потенциални клиенти и пазар, протоколи за приемане на извършените услуги, доказателства за осчетоводяване, авансови отчети за разплащане към доставчиците, справки-декларации и отчетни регистри по ЗДДС за ревизираните периоди.

При насрещна проверка на „СПРОБГ“ ЕООД е констатирано, че в отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени проверяваните фактури с приложени двустранно подписани протоколи за предоставени услуги. Фактурите са включени от доставчика в дневниците за продажби за съответните периоди. По данни от информационните масиви на НАП „СПРОБГ“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС от 05.12.2022 г. след издаване на фактурите. За периодите на фактуриране на услугите дружеството няма регистрирани трудови договори. Управителят Т. И. не е декларирала възникване на осигуряване и започване на дейността. Не са установени данни за притежавани

обекти, от които се извършва дейността на дружеството. „СПРОБГ“ ЕООД има непогасени задължения по ЗДДС за периодите от м. 08 до м. 10.2022 г. Не е предоставена информация за начина на калкулиране на възнаградението за услугите, доказателства за осчетоводяване и разплащане, за лицата, които са ги осъществили, водена търговска кореспонденция с потенциални клиенти и с ревизираното дружество.

При така установеното е направено заключение, че фактурите от „СПРОБГ“ ЕООД не отразяват реални доставки на услуги и са издадени на ревизираното дружество с цел ползване на данъчно предимство и намаляване на дължимия ДДС за внасяне. С РА на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по същите е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м. 08 и м. 09.2022 г. в размер на 51 333,30 лв., съответно за м. 08.2022 г. в размер на 19 833,30 лв. и за м. 09.2022 г. в размер на 31 500,00 лв.

Същият извод за липса на реално осъществени доставки на услуги е направен и по отношение на фактури за комисионни услуги от „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД. Фактурите са с дати на издаване в периода от 10.08.2021 г. до 20.09.2021 г.

При насрещна проверка „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД е представило проверяваните фактури, договор за услуги, Отчет за извършената дейност за м. 08 и м. 09.2021 г. Фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика. Предмет на представения договор за услуги е проучване на цените на имотни пазар според зададени параметри и критерии от възложителя, водене на кореспонденция, прозвъняване и организиране на срещи на възложителя с потенциални клиенти. Възложителят дължи на изпълнителя възнаграждение предварително договорено и утвърдено с протокол, подписан от двете страни. Приемането на услугата се удостоверява с двустранно подписан протокол. Протоколи не са представени от ревизираното лице и от „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД. Не са представени доказателства за начина на калкулиране на Цената на услугите, лицата, които са ги осъществили, за осчетоводяване и разплащане по фактурите.

От справки в информационните масиви на НАП е установено, че „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС от 27.09.2021 г. след издаване на процесните фактури. За периода на издаване на фактурите дружеството няма регистрирани трудови договори и няма подадена справка по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. Не са установени данни за притежавани обекти, от които да извършва дейността си. Направен е извод, че „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД не разполага с необходимата обезпеченост за извършване на услугите и издадените фактури не отразяват реални доставки. По същите на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС ф е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м. 08.2022 г. в размер на 4 933,31 лв.

След корекциите с РА за м. 08.2022 г. е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 62 437,97 лв., при деклариран ДДС за внасяне в размер на 37 671,36 лв. За периода е внесен ДДС в размер на 4 346,90 лв., прихванат е ДДС в размер на 30 969,11 лв. и е определен ДДС за внасяне в размер на 27 121,96 лв., ведно с начислена лихва от 3 063,43 лв. Сумата на прихванатия ДДС в размер на 30 969,11 лв., посочена в Таблица 1 на акта /ред 1, колона 9/, е формирана от прихванат с А. №П-22221723017416/30.01.2023 г. ДДС в размер на 28 635,79 лв. по СД за м. 12.2022 г. с непогасен остатък от декларирания ДДС за внасяне за м. 08.2022 г., плюс деклариран

ДДС за възстановяване в размер на 2 333,32 лв. за м. 07.2022 г. След корекцията за м. 09.2022 г. е установен резултат ДДС за възстановяване в размер на 158,32 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 31 658,32 лв. За периода възниква I процедура по приспадане по чл. 92 от ЗДДС, която приключва в м. 11.2022 г. За м. 11.2022 г. е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 3 911,66 лв., съответства на декларирания, но невнесен данък. След приспадане на данъка по процедурата в размер на 158,32 лв. е определен остатък за довносяне на ДДС в размер на 3 753,34 лв., веди начислена лихва в размер на 149,88 лв.

Общо установените за довносяне задължения са в размер на 34 088,61 лв., в т. ч. ДДС в размер на 30 875,30 лв. и лихви в размер на 3 213,31 лв.

Жалбоподателят оспорва изцяло РА като издаден при съществени процесуални и материалноправни нарушения, липса на компетентност и необоснованост. Твърди, че актът е издаден като електронен документ, но не е подписан с валидни квалифицирани електронни подписи, което води до нищожност. Оспорва твърдението за непредставено възражение по РД и липса на доказателства, удостоверяващи реалността на услугите по фактури от „СПРОБГ“ ЕООД и „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД. Прилага възражението по РД с прикачен системен бон от 13.04.2023 г., издаден от БЪЛГАРСКИ ПОЩИ ЕАД за изпращането му по пощата. Намира РА за необоснован, лишен от мотиви, на базата на които да се направи извода за отказ на право на данъчен кредит, което води до нарушаване на правото му на защита. Твърди, че в нарушение на принципа на служебното начало не са анализирани представените доказателства в хода на ревизията и не е обсъдено възражението по РД. Счита за неправилен извода за липса на материална, кадрова и организационна обезпеченост на процесите доставчици. Намира, че ревизиращите органи е следвало да изискат от доставчиците да посочат индивидуално лицата, коти са извършили услугите, както и да представят договори с подизпълнители. Твърди, че ревизираното

дружество е представило всички документи, които оборват извода за липса на реални доставки. Допълва, че липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците е неотнормимо обстоятелство. Счита, че поведението на доставчиците не може да служи във вреда на ревизираното дружество и като получател по доставките да му бъде отказано правото на данъчен кредит. Прави доказателствени искания, като се задължат доставчиците „СПРОБГ“ ЕООД и „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД да предоставят данни относно начина на реализиране на услугите по процесите фактури и лицата, които са ги извършили, съответно при наличие на договори за превъзлагане на услугите те да бъдат представени. Твърди, че ревизираното дружество е представило доказателства за реалност на доставките - отчети за извършените услуги, начина на отчитането на изпълнението им, касови бонове към фактурите за разплащане в брой. В заключение, жалбоподателят настоява за отмяна на РА изцяло като необоснован и незаконосъобразен. Прилага копие на възражение срещу РД с приложен системен бон от БЪЛГАРСКИ ПОЩИ ЕАД.

РА е оспорен по реда на чл.152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 943/10.07.2023г., с което на основание чл.155, ал.1 във връзка с чл.155, ал.2 от ДОПК и чл. 88, ал. 2 АПК, във връзка с §2 от ДР на ДОПК е частично потвърден ревизионния акт №Р-22221722007878-091-001/2^04.2023 г., издаден от Е. М. Н. - орган, възложил ревизията, и М. А. К.-Н. - ръководител на ревизията в оспорената част на установените резултати по реда на ЗДДС за периодите м.08.2022г., м.09.2022 и

м.11.2022г. За останалите периоди органът оставя жалбата без уважение като недопустима.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл.156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА. Атакуваният РА №Р-22221722007878-091-001/21.04.2023 г. е издаден от компетентни органи по приходите – Е. М. Н. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., възложил ревизията, преназначен със заповед № 2942/10.11.2022 г. на основание чл.82, ал.1 от ЗДСл от длъжност Директор на ТД на НАП на длъжност началник сектор, в ТД на НАП С., Дирекция „Контрол“, отдел Ревизии, сектор „Ревизии“, считано от датата на връчване на заповедта -10.11.2022г. и М. А. К.-Н. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, по силата на ЗВР № Р-22221722007878-020-001/20.12.2022 г. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства – удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител (л. 77 и сл.).

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № 22221722007878-092-001/31.03.2023 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22221722007878-020-001/20.12.2022 г. от Е. М. Н.

- началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., определен по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със заповед № 2942/10.11.2022 г. ЗВР № Р-22221722007878-020-001/20.12.2022 г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжносно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения за ДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. ЗВР № Р-22221722007878-020-001/20.12.2022 г. е връчена на жалбоподателя на 21.12.2022 г., а РД е изготвен в 14-дневния срок, започващ да тече след изтичане на 3 месеца от връчването на ЗВР. С оглед гореизложеното, доводите на жалбоподателя за извършена ревизия извън срока е несъстоятелен. Такъв е и доводът за изтекъл преклузивен срок по чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК, с оглед ревизирания период – м.08-м.11.2022 г. В рамките на ревизията от проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Инициирани са насрещни проверки по чл. 45, ал. 1 ДОПК, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР № Р-22221722007878-020-001/20.12.2022 г. срок.

За резултатите от ревизията е съставен РД № 22221722007878-092-001/31.03.2023 г., чието съдържание съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно твърденията на жалбоподателя, че възражението по РД не е обсъдено, съдът отбелязва, че ревизионният доклад е връчен по електронен път на 31.03.2023г. и 14-дневният срок за подаване на възражение по чл.117, ал.5 от ДОПК изтича на 14.04.2023г. По преписката е налично възражение вх.№53-00-140#3 от 20.04.2023г, без приложени доказателства, което не е отразено в РА и съответно не е обсъждано от приходните органи. Възражението е приложено към жалбата до Директор дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП /л.86-91/, като към нея бил приложен системен бон от 13.04.2023г, издаден от „Български пощи“ ЕАД за изпратени пощенски пратки от пълномощник на дружеството, включително и пратка до ТД на НАП С.. В

производството по чл.152-155 от ДОПК Директорът на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП е приел, че възражението е депозирано в срок, като необсъждането му при издаване на РА е прието за несъществено и същото не води до нарушаване на правото на защита на жалбоподателя и аргументите в същото са подробно анализирани в Решението на директор на дирекция ОДОП С. и са приети за неоснователни. Предвид горното съдът приема, че не е налице съществено процесуално нарушение, обуславящо незаконосъобразността на РА

По приложението на материалния закон:

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



които този закон предвижда друго.

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

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. По делото се установява от събраните по делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от прекия доставчик. Процесните фактури съдържат задължителните реквизити или минимално

изискуемата се информация по чл. 6, ал. 1 от ЗСч и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. Не е спорно по делото, че фактурите са издадени от доставчика и са изпълнени формалните изисквания за отразяването им в дневниците за продажби и справките-декларации на доставчика.

Следва да се има предвид, че доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ. Т.е. доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации.

По отношение непризнатото право на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчиците „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СПРОБГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], съдът намира, че са възникнали всички материално правни предпоставки за възникване на правото на приспадане на ДДС. През ревизириания период жалбоподателят извършва сделки с недвижими имоти, инвестиции в недвижими имоти, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба и част от дейността е свързана с покупка на жилищни имоти в начален стадий на строеж, които са препродавани на пазарна цена, преди имота да получи Акт обр.16, която дейност се извършва от управителя на търговското дружество. Инвестиционната цел е покупка на недвижими имоти с цел последващата

им препродажба или отдаване под наем. Съгласно експертното заключение обикновено „Ди Енд Ди Мениджмънт“ ЕООД сключва договор с инвеститора на строеж на сграда, в която клиенти са избрали жилища и после прехвърля правата си по договора на трето лице, което представлява посредническа дейност срещу заплащане. Тази именно дейност не би могла да се осъществи без преди това да бъде извършено проучване състоянието на имотния пазар и без да се анализират финансовите прогнози към датата на продажбата. Жалбоподателят има в този смисъл търговски взаимоотношения с „Ариел Инвест“ ООД и „СПРОБГ“ ЕООД, които проучват имотния пазар и предоставят на жалбоподателя необходимата информация за осъществяване на търговска дейност.

От съвкупната преценка на всички приети по делото писмени доказателства, заключението на съдебно-счетоводната експертиза, приета по настоящото дело и неоспорена от страните, се установява по категоричен и несъмнен начин, че е доказано от жалбоподателя осъществяването на всички процесни доставки, поради което е налице тази материално правна предпоставка за надлежно упражняване от него на правото на приспадане на ДДС. Видно от всички приложени от дружеството „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ ЕООД“ фактури и прилежащи към тях документи е получило процесните услуги от доставчиците „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД и „СПРОБГ“ ЕООД, в какъвто смисъл са и мотивите на ВАС -Решение №3681/05.04.2023г. на ВАС по адм.д. №7057/2022г.

По делото няма доказателства, събрани от органите по приходите в хода на ревизията и/или представено в съдебното производство, което да подкрепя и обосновава обратния извод в РА - за липса на получени доставки по процесните фактури.

Съгласно заключението на ССЧЕ, прието по настоящото дело в открито съдебно заседание, проведено на 19.03.2024 г., вещото лице О. Т. е установило и дава заключение, че: Процесните фактури, издадени от „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД и „СПРОБГ“ ЕООД са намерили отражение в счетоводните регистри на „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ ЕООД“, както следва: установява се правилно водена счетоводна отчетност на дружеството „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, по отношение на процесните фактури.

Относно издадените фактури от доставчика „СПРОБГ“ ЕООД: същите

съдържат изискуемите реквизити, осчетоводени в счетоводството на „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, към всички тях са приложени Фискални касови бонове за извършено плащане, всички те са включени в Дневниците за продажби и в Справките декларации по ЗДДС на „СПРОБГ“ ЕООД за съответните данъчни периоди. Представен е Договор от 06.10.2021 г., с „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД — Възложител и „СПРОБГ“ ЕООД - Изпълнител за консултантска дейност в областта на недвижимите имоти, а имонно проучване и подбор на потенциални клиенти и пазар за продажба на недвижими имоти по зададени параметри, критерии и стандарти от възложителя, като възнаграждението по Договора е предварително уговорено и утвърдено с Протоколи към всяка фактура, подписани от двете страни.

Относно издадените фактури от доставчика „Ариел Инвест“ ЕООД: същите съдържат изискуемите реквизити, осчетоводени в счетоводството на „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, платени са в брой, като за част от тях са приложени Фискални касови бонове, а плащането на останалите фактури е видно от Хронологични регистър на с/ка 501 „Каса в лева“ за осчетоводени платени суми в счетоводството на „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД. Към тях са представени Отчети за извършена дейност на „Ариел Инвест“ ООД за периода 01.08.2021 г. - 31.08.2021 г. и 01.09.2021 г. - 30.09.2021 г., с резултати към Протоколи по издадените Фактури. Всички фактури са включени в Дневниците за продажби е в Справките декларации по ЗДДС на „Ариел Инвест“ ЕООД за съответните данъчни периоди. Представен и наличен е Договор, между „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД - Възложител и „Ариел Инвест“ ЕООД - Изпълнител за консултантска дейност в областта на недвижимите имоти, а именно за проучване на цените на имотния пазар, според зададени параметри и критерии, водене на кореспонденция, прозвъняване и организиране на срещи на възложителя с потенциални клиенти, като възнаграждението по Договора е предварително уговорено и утвърдено с Протоколи към всяка фактура, подписани от двете страни.

Съществува пълно съответствие между процесите фактури и останалите документи, съпътстващи фактурите, като отчети, приемно - предавателни протоколи и други в счетоводството на „ДИ енд ДИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД.

Относно съвпадение в начина на счетоводно отчитане на процесите фактури между ревизираното лице от една страна и неговите съконтрагенти „Ариел Инвест“ ООД и „СПРОБГ“ ЕООД - не са

представени Извлечения от счетоводни сметки от „Ариел Инвест“ ЕООД и „СПРОБГ“ ЕООД , а именно: Хронологични разпечатки на счетоводни сметки: с/ка 401 „Доставчици“, с/ка 411 „Клиенти“, с/ка 453 „Разчети по ДДС“, с/ка 501 „Каса в лева“, с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“, с/ка 703 „Приходи от основна дейност“. Но в Решение № 943/10.07.2023 г. на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП /стр.34 - 35 от съдебната преписка/ е вписано:

За „Ариел Инвест“ ЕООД - с Протокол № 1949508/01.03.2023 г. са представени и прегледани счетоводни и търговски документи: Договор за услуги, Отчет за извършената дейност, Дневници продажби, Касови бонове към фактурите за разплащане в брой, Аналитични регистри, Фактури, Протоколи

За „СПРОБГ“ ЕООД - представени и прегледани са счетоводни и търговски документи: договор за услуги, Протоколи за извършени дейности, Касови бонове към фактурите за разплащане в брой, Аналитични регистри, Фактури, Протоколи.

Вещото лице потвърждава в заключението си, че са налице последващи облагаеми сделки за имоти с трети лица, извършени на база на проучванията по процесните Фактури. Следователно съдът приема, че са налице и двете материални предпоставки - получателя на услугите ги е получил по облагаеми доставки и същите се използват за целите на извършваните негови облагаеми доставки. Т. е процесните консултантски услуги са използвани от жалбоподателя за последващите му облагаеми доставки.

В своята практика ВАС приема, че неустановената материална, техническа и кадрова обезпеченост не е основание за непризнаване право на данъчен кредит, след като са налице доказателства, че доставката е изпълнена и нейният предмет е получен от жалбоподателя - напр. Решение № 7947 от 13.06.2018 г. на ВАС по адм. д. № 13033/2017 г., VIII о., Решение № 9366 от 09.07.2018 г. на ВАС по КАХД№ 14268/2017 г и много други. В посочените решения ВАС приема, че обстоятелствата относно ресурсната обезпеченост на доставчика не са основание да се отрече претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

В продължение на това свое становище В. съдии постановяват, че е без значение обстоятелството по какъв начин доставчиците са изпълнили доставките, след като е установено, че такова изпълнение е налице -

напр. Решение № 16572 от 11.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 11266/2013 г., Решение № 16012 от 03.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 7048/2013 г. и др. Още повече, че в процесния случай естеството на извършването на процесните услуги не изисква специални познания и умения, поради което възражението на ревизионните органи, че липсва кадрова обезпеченост е неотносимо. При положение, че са представени доказателства за реално осъществяване на доставката на услугата и сочещи прякото ѝ реализиране – протоколи за приемане на работата, доказателства за осчетоводяване и начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др., жалбоподателят е доказал реалността на доставките по всички процесни фактури, което се потвърждава и от наличието на последващи сделки за имоти с трети лица, извършени на базата на проучванията.

Предвид цитираната практика на ВАС, процесният РА, с който се отказва правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от „АРИЕЛ ИНВЕСТ“ ЕООД и „СПРОБГ“ ЕООД, съдът намира, че същият е в противоречие с практиката на ВАС след Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

В своята непротиворечива практика след решението на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11 - Решение № 8666 от 05.07.2017 г. на ВАС по КАХД № 7122/2016 г., Решение № 10907 от 20.10.2015 г., Решение № 7703 от 25.06.2015 г. на ВАС по КАХД № 9274/2014 г., Решение № 7498 от 22.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 10038/2014 г., Решение № 53 от 04.01.2013 г. на ВАС по КАХД № 5302/2012 г., I о., Решение № 26 от 03.01.2013 г. на ВАС по КАХД № 4038/2012 г., Решение № 2364 от 19.02.2013 г. на ВАС по КАХД № 6075/2012 г., Решение № 1891 от 11.02.2013 г. на ВАС по КАХД № 5765/2012 г. и много други, ВАС приема, че правото на данъчен кредит не може да бъде отказвано от приходната администрация единствено с твърдение за неустановена реалност на доставката.

Ревизиращите органи по приходите имат правомощията и следва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице (т. 62 от Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на Съда на Европейския съюз). За да откажат правото на данъчен кредит, ревизиращите органи следва да установят и докажат обективни данни за неправомерно поведение на получателя. Ако в издадения РА единствено се твърди

неустановена реалност на доставката и неправомерно начислен ДДС, то на практика в РА се описва евентуално неправомерно поведение, без да се доказват извършени от получателя данъчни измами, като основание за непризнаване на данъчен кредит. Тяхното установяване е в доказателствената тежест на НАП. При липса на събрани, обсъдени и доказани обективни данни за данъчна измама и направена съответна правна квалификация, РА и отказаното право на данъчен кредит са изцяло незаконосъобразни.

С оглед изхода на делото следва да бъде уважено искането на процесуалния представител на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото съгласно представения списък /л.170 от делото/.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски в общ размер 3650,00 лв, съставляващи депозит за съдебно-счетоводна експертиза в размер 500 лв, възнаграждение за процесуално представителство в размер 3100 лв и държавна такса в размер на 50 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 67 състав

### Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22221722007878-091-001/21.04.2023 г., издаден от Е. М. Н. - орган, възложил ревизията, и М. А. К.-Н. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 943/10.07.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите – С. да заплати на „ДИ ЕНД ДИ МЕНИДЖМЪНТ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 4, разноски в общ размер 3650,00 лв. /три хиляди шестотин и петдесет лева/

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: