

# РЕШЕНИЕ

№ 11330

гр. София, 23.03.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 10 състав, в публично заседание на 05.03.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Мариета Райкова**

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **11831** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Имобиларе 88“ ЕООД със седалище и адрес на управление в [населено място] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221522000870-091-001/22.05.2023г., издаден от Д. А. И.- орган, възложил ревизията и Д. С. С.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1180/21.08.2023г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите.

РА се оспорва като незаконосъобразен, издаден при допуснати процесуални нарушение и в противоречие с материалния закон. Оспорват се изводите на проверяващите, че поради неоткриване на доставчиците и невъзможността да бъде извършена насрещна проверка е направен извод за липсата на доставки по см. на чл.6 от ЗДДС и отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС по издадени от „Мади консултинг“ ЕООД и „Бавет България“ ЕООД фактури. Иска се отмяна на оспорвания акт. С допълнително писмено изложение са конкретизирани по периоди оспорените данъчни задължения, като се излагат подробни обстоятелства относно доставките с посочените две дружества- доставчици, както и дружеството „А1 България“ ЕАД. Излагат се и аргументи, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост при доставчиците не влияе на правота на приспадане на данъчен кредит; че липсата на съпътстващи доставките документи също не са сред законоустановените критерии за признаване правото на данъчен кредит, в това число и липсата на осчетоводяване на

някои от фактурите за доставка в дневниците за продажба от страна на някои доставчици.

В съдебно заседание жалбата се поддържа от процесуалния представител на жалбоподателя- адв. А., както и се претендират разноски. В депозираните писмени бележки се излагат сходни аргументи за необоснованост на изводите на ревизиращите.

Процесуалният представител на ответника намира, че жалбата не трябва да бъде уважавана, тъй като в хода на съдебното производство не са събрани д-ва, установяващи различна фактическа обстановка от установената с РА и оспореното решение. Прави се възражение за прекомерност на адвокатския хонорар и се претендира юрисконсултско възнаграждение. Депозирани са писмени бележки.

С оглед данните по преписката, твърденията на страните и представените по делото доказателства, съдът установява от правна и приема от фактическа страна, следното:

Ревизионното производство спрямо „Имобиларе 88“ ЕООД е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗДВР/ №Р-22221522000870-020-001/21.02.2022г. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.06.2020г. до 28.02.2022г., връчена на 25.02.2022г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221522000870-020-002/23.05.2022г. срокът е продължен до 25.07.2022г. Със Заповед № Р-22221522000870-023-001/03.06.2022г. и на основание чл.34 ал.1,т.1 ДОПК производството е спряно, след което възобновено със Заповед №22221522000870-143-001/23.01.2023г. Последвало е ново спиране със Заповед № 22221522000870-023-002/28.03.2023г. и последващо възобновяване със Заповед №22221522000870-143-002/03.04.2023г. Всички заповеди са надлежно съобщавани на ревизираното лице или по електронен път или чрез съобщение за връчване по реда на чл.32 ДОПК

Посочените заповеди са издадени от Д. А. И. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П..

В хода на ревизионното производство, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от РА /чл. 120, ал. 2 от ДОПК/.

В хода на ревизията е изготвено ИПДПОЗЛ №Р-22221522000870-040-001/09.03.2022 г., връчено на упълномощено лице от дружеството, срещу което искане от дружеството са представени документи с куриер, с вх.№7151/20.04.2022 г., по описа на ТД на НАП П., ИРМ С. 3.. Ревизиращите са констатирани, че в описа на представените документи са описани такива, които липсват. Съставен е Протокол №1509749/20.04.2022 г. и Приложение №1 към него, в които са описани представените документи с вх.№7151/20.04.2022 г. Констатирано е, че част от представените документи са непълни- не се разчитат сумите по крайните салда на оборотните ведомости и хронологичните регистри, както и е констатирано, че не се представят поискани документи като първични документи- фактури за покупки, приходни фактури, касови книги, превозни документи- пътни листи, товарителници, ЧМР и др. ; касови и банкови документи за извършени разплащания, притежавани от дружеството банкови сметки; лицензии/ разрешения, ако са необходими за извършване на дейността; документи за собственост и/ или договори за наем на МПС и недвижимо имущество; документи, във връзка с доставките от дружествата -"Бавет България" ЕООД, с ЕИК по Булстат[ЕИК] и "Мади Консултинг" ЕООД, с ЕИК по Булстат[ЕИК]. Не са представени и изискани на основание чл. 56, ал.1 от ДОПК декларации. Доколкото от ревизираното лице не са представени изисканите данни и сведения, с които могат да се установят относимите към облагането факти, органите по приходите са извършили

посещение на адреса за кореспонденция на дружеството, при което там не е открит представляващият дружеството, нито упълномощеното от него лице за контакт /Протокол № 1854938/12.05.2022г. и Протокол №1854941/27.05.2022г./ Отделно от горното, при посещение на адреса за кореспонденция е констатирано, че там живее сестра на управителя на дружеството, която не е упълномощена да получава документи и съобщения.

Преценено е, че от РЛ не са ангажирани доказателства относно съответствието на информацията в частично представените счетоводни регистри с данни и информация от първични счетоводни документи, отразяващи реално осъществени доставки, както и че не може да се установи дали представените счетоводни регистри са част от цялостно заведена счетоводна отчетност съгласно изискванията на Закона за счетоводство или са съставени само за целите на ревизионното производство. С оглед горното е изведено, че са налице обстоятелства по чл.122, ал.1, т.4 - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за

определяне на задължителни осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.

На ревизираното лице е връчено Уведомление по чл. 124, ал.1 ДОПК № Р -2222152222000870-113-001/30.01.2023г., което се счита връчено по реда на чл.32 ал.6 ДОПК чрез прилагане към досието. От РЛ не е предоставена Декларация за имуществено състояние, съгласно разпоредбата на чл.124, ал.3 от ДОПК, нито в определен 14-дневен срок са представени доказателства и взето становище. До изтичане срока на ревизията не е взето становище от страна на „Имобиляре 88“ ЕООД относно връченото Уведомление.

За извършване на данъчната ревизия са използвани данни от информационния масив на ТД на НАП-П., данъчното досие на фирмата-дневниците за покупки и продажби, подадени справки декларации по ЗДДС, извършени насрещни проверки и частично предоставените документи от задълженото лице.

Констатирано е, че за ревизирия период „Имобиляре 88“ ЕООД е реализирало право на данъчен кредит, по фактури, издадени от дружествата „Мади Консултинг“ ЕООД и „Бавет България“ ЕООД

При извършената насрещна проверка на „Мади Консултинг“ ЕООД (РИП №П-22220622039201-0РП-001/07.03.2022 г., изменена с РИП № П-22220622039201-0РП-002/24.03.2022 г.) не е осъществен контакт с представляващ дружеството. От ИС на НАП е установено, че в дневниците за продажби по ЗДДС на този доставчик са отразени фактури с получател "Имобиляре 88" ЕООД (посочени в табличен вид на стр.16 от РД) От Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори за периода от 01.06.2020 г. до 30.06.2020 г. по Булстат на проверяваното дружество няма назначени лица по трудови правоотношения, като са подавани справки за лица със сключени граждански договори; няма подадени справки по чл.73, ал.1 и ал.6 от ЗДДФЛ за 2020 г.; последната подадена годишна данъчна декларация по чл.92 от ЗКПО от ЗЛ е за 2019 г., с посочен КИД 4120 строителство на жилищни сгради. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 01.12.2008 г. и дерегистрирано по ЗДДС, считано от 17.07.2020 г.- с оглед установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС.

С оглед обстоятелството, че в хода на извършената насрещна проверка не са представени никакви документи, както и писмени обяснения от "Мади Консултинг" ЕООД, не е извършена проверка във счетоводството на дружеството и не може да се установи каква е извършваната дейност от този доставчик с оглед издадените фактури на „Имобиляре 88“ ЕООД, ревизиращите са заключили, че не може да се установи извършена ли е доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС,

както и възникнало ли е данъчно събитие по фактурите, издадени от „Мади Консултинг“ ЕООД, с получател „Имобиларе 88 “ ЕООД. В този смисъл, представената счетоводна отчетност и събраните документи в хода на ревизията, не дават възможност да се определи извършваната дейност от „Имобиларе 88“ ЕООД и каква е реалната индивидуална себестойност на всеки етап от дейността на ЗЛ. Доколкото „Имобиларе 88“ ЕООД не представя фактурите с издател „Мади Консултинг“ ЕООД, то с декларирането на данни в отчетните регистри по ЗДДС, по които няма данъчни документи и реална доставка на услуги (услуги, тъй като с оглед приложен хронологичен регистър на сметка 401/1- Доставчици, за партньор М. К. ЕООД, фактурите са осчетоводени от РЛ Дебит сметка 602/3 Подизпълнител/наем техника Кредит сметка 401/1 доставчици, Дебит сметка 453/1 Покупки Кредит сметка 401/1 Доставчици. Изписани са номерата на фактурите издадени от М. К. ЕООД и основание – услуга) е счетено, че ревизираното лице се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка. Услугите, фактурирани като предмет на доставка, за които се претендира приспадане на данъчен кредит, изобщо липсват и е налице абсолютна симулация; „Имобиларе 88“ ЕООД е знаело или е невъзможно да не знае, че участва в привидна доставка на услуги, закупени от „Мади Консултинг“ ЕООД. Поради липсата на осъществени облагаеми доставки на услуги от „Мади Консултинг“ ЕООД съгласно чл.9 от ЗДДС данъкът по издадените фактури в полза на „Имобиларе 88“ ЕООД е начислен неправомерно и по същите не е налице формиран данъчен кредит; на основание чл. 70 ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл.71, ал.1, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не възниква право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13000,00 лв.

При извършената насрещна проверка на БАВЕТ БЪЛГАРИЯ ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] (РИП №П-22221122039205-ОРП-001/07.03.2022г., изменена с РИП № П-22221122039205-ОРП-002/24.03.2022г.) не е осъществен контакт с представляващ дружеството и съответно не са представени изискваните документи (ИПДПОЗЛ №П-22221122039205-040- 001/09.03.2022). При извършена проверка в ИС на НАП се установи, че от "Бавет България" ЕООД са отразени като издадени в полза на „Имобиларе 88“ ЕООД 14 фактури, посочени в табличен вид на стр.20 от РД. Отделно от горното е установено, че 55 броя фактури (посочени в табличен вид на стр.21-22 от РД), отразени в дневниците за покупки на „Имобиларе 88“ ЕООД, не са декларирани в дневниците за продажби на „Бавет България“ ЕООД.

От ИС на НАП е установено, че „Бавет България“ ЕООД няма назначени лица по трудови правоотношения; подавани са декларации обр.1 за лица по граждански договори; последната подадена годишна данъчна декларация от лицето е за 2017 г., с посочен КИД 7490- Други професионални дейности, неklasифицирани другаде. "Бавет България" ЕООД е с обща регистрация от 19.05.2015г. и регистрация по ЗДДС от 08.06.2015 г. Дерегистрирано е по ЗДДС, считано от 07.05.2021 г.- задължителна при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС.

И за този доставчик е направен извод, че след като в хода на извършената му насрещна проверка не са представени никакви документи, както и писмени обяснения, не е извършена проверка във счетоводството му и не може да се установи каква е извършваната дейност от него с оглед издадените фактури на „Имобиларе 88“ ЕООД, не могат да се установят извършвани доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС, както и възникнало ли е данъчно събитие по фактурите, издадени от „Бавет България“ ЕООД, с получател „Имобиларе 88 “ ЕООД. В този смисъл, представената счетоводна отчетност и събраните документи в хода на ревизията, не дават възможност да се определи извършваната дейност от „Имобиларе 88“ ЕООД и каква е реалната индивидуална себестойност на всеки етап от дейността на ЗЛ. Доколкото „Имобиларе 88“ ЕООД не представя фактурите с издател „Бавет България" ЕООД (нито посочените такива в дневниците за продажби

на „Бавет България“ ЕООД, нито отразените в неговите дневници за покупки със същия доставчик) отново е счетено, че ревизираното лице се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка. Услугите, фактурирани като предмет на доставка, за която се претендира приспадане на данъчен кредит изобщо липсват, и е налице абсолютна симулация; „Имобиляре 88“ ЕООД е знаело или е невъзможно да не знае, че участва в привидна доставка на услуги, закупени от „Бавет България“ ЕООД. Поради липсата на осъществени облагаеми доставки на услуги от „Бавет България“ ЕООД съгласно чл.9 от ЗДДС данъкът по издадените фактури в полза на „Имобиляре 88“ ЕООД е начислен неправомерно и по същите не е налице формиран данъчен кредит; на основание чл. 70 ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл.71, ал.1, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не възниква право на приспадане на данъчен кредит в размер на 106915.00 лв.

Отделно от горното е преценено и че не е налице правото на данъчен кредит за получените от „Имобиляре 88“ ЕООД доставки по три броя фактури, издадени от А1 България ЕАД поради неизпълнение на разпоредбите на чл.71, т.1 и т.5 от ЗДДС, поради факта, че не са представени изисканите доказателства (№ [ЕГН]/13.07.2020, №[ЕГН]/ 12.08.2020, № [ЕГН] 12.02.2021)

Предвид гореизложеното и във връзка с установените обстоятелства по чл. 122 от ДОПК са определени нови данъчни основи на извършените облагаеми доставки за данъчни периоди, както следва:

-06.2020 г. – данъчна основа в размер на 79035,00 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 15807,00 лв.;

-08.2020 г. – данъчна основа в размер на 226885,00 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 45377,00 лв.;

-09.2020 г. – данъчна основа в размер на 53860,00 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 10772,00 лв.;

-10.2020 г. – данъчна основа в размер на 50460,00 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 10092,00 лв.;

-11.2020 г. - данъчна основа в размер на 55000,00 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 11000,00 лв.;

-12.2020 г. – данъчна основа в размер на 149116,80 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 29823,36 лв.;

-02.2021 г. – данъчна основа в размер на 34252,30 лв., върху която се дължи ДДС в размер на 6850,46 лв.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221522000870-092-001/06.04.2023г., връчен чрез прилагане към досието по реда на чл.32, ал.6 ДОПК (съобщение за връчване по реда на чл.32 ДОПК чрез поставяне на съобщение в ТД на НАП П. за времето от 20.04.2023г. до 05.05.2023г. и изпратени като електронни съобщения на електронни адреси [\[електронна поща\]](#) и [\[електронна поща\]](#), вторият от които е представен от упълномощено лице на дружеството с декларация като адрес за кореспонденция, след извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството с отрицателен резултат, отразени в протоколи от 07.04.2023г. и 18.04.2023г.)

В РД е направено предложение за установяване на задължения по ЗДДС за довносяне в периода 06/2020г.-02/2021г. - ДДС 121 560.34 лв. в резултат на непризнат данъчен кредит и лихви в размер на 32482.06лв.

Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221522000870-091-001/22.05.2023г., издаден от Д. А. И.- орган, възложил ревизията и Д.

С. С.– ръководител на ревизията. С РА са установени задължения по ЗДДС - ДДС 121 560.34 лв. в резултат на непризнат данъчен кредит и лихви в размер на 32482.06лв. Ревизионният акт е връчен чрез прилагане към досието на 29.06.2023г. по реда на чл.32, ал.6 ДОПК (съобщение за връчване по реда на чл.32 ДОПК чрез поставяне на съобщение в ТД на НАП П. за времето от 14.06.2023г. до 29.06.2023г. и изпратени като електронни съобщения на електронни адреси [електронна поща] и [електронна поща], вторият от които е представен от упълномощено лице на дружеството с декларация като адрес за кореспонденция, след извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството с отрицателен резултат, отразени в протоколи от 12.06.2023г. и 29.05.2023г.

РА е оспорен от „Имобиларе 88“ ЕООД по административен ред пред директора на Д „ОДОП“, ЦУ на НАП на основание чл. 152 от ДОПК ( жалба № 53-06-7068/07.07.2023г.) и е потвърден с Решение № 1180/21.08.2023.

По делото е приета административната преписка, както и представени в хода на съдебното дирене писмени доказателства от жалбоподателя. Тези писмени доказателства са фактурите, предмет на ревизионния акт, фигуриращи в дневниците за покупки на „Имобиларе 88“ЕООД, а именно издадените от „Мади консултинг“ООД /9 бр./, от „Бавет България“ ЕООД /69бр./ и 3 броя фактури, издадени от „А1 България“ ЕАД. Всички фактури, издадени от „Мади Консултинг“ООД и „Бавет България“ЕООД са представени придружени с договори за СМР и протоколи за установяване на завършването и заплащане на строително- монтажните работи, както и издадени касови бонове / в повечето случаи нечетливи/.

От жалбоподателя са представени и декларация от управителя и счетоводителя на „Имобиларе“ ЕООД от 11.11.2025г., хронологичен регистър на дружеството с контрагент „Бавет България“ ЕООД, хронологичен регистър на дружеството с контрагент „Мади консултинг“ ЕООД, Протокол с изх.№ 2200020473528/17.12.2020г. за приемане на декларация обр.1 и обр.6 за заетите лица в „Бавет България“ ЕООД за м.11.2020г. и Протокол с изх.№ 22000204748597/16.12.2020г. за приемане на дек.обр.1 и обр.6 за заетите лица в „Мади Консултинг“ ЕООД за месец 06.2020г.

По делото е приета без възражения съдебно-счетоводна експертиза, която е констатирала, че процесните доставки са били осчетоводени в „Имобиларе 88“ ЕООД, като е посочила съответните счетоводни записвания с извод за надлежно начисляване на данъчните задължения ( въпрос 1). Вещото лице е констатирало вече известните от РД обстоятелства, че дружеството „Мади Консултинг“ ООД е посочило в дневниците си за продажби процесните доставки по издадени от него 9 броя фактури, а дружеството „Бавет България,, ЕООД е посочило в дневника за продажби само 14 броя от фигуриращите в дневника на покупки на ревизираното

лице общо 69 фактури. Относно извършените плащания по процесните фактури, вещото лице посочва, че за разплащането може да се съди от представените касови бонове, представени към съответните фактури ( нечетими или трудно четими) и посочването им в описа, представен от жалбоподателя (л.144-146 от делото); посочва, че не е допуснат до счетоводството на ревизираното лице и не е видял оригиналите на фактурите и касовите бонове, поради което не може да потвърди тяхната истинност (въпрос №3). Посочва придружаващите процесните представени фактури документи, които са копия от протоколи за приемане на СМР и договори за извършване на СМР ( въпрос №4). Отговорът на въпрос №5 е за липса на разпореждане към трети последващи лица на процесните доставки предвид тяхното естество- СМР, при неизключена възможност да е налице префактуриране на дейностите от „Имобиляре 88“ към главния изпълнител или собственика на обектите.

По делото е приета и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза (във връзка с допускане на вещото лице до офиса на счетоводната къща, която е водила счетоводството на ревизираното лице). Потвърдено е осчетоводяването на процесните доставки, като са посочени съответните счетоводни записвания ( Дт 602/3 „Разходи за външни услуги“ Дт 4531 „Начислен данък за покупките“ Кт401/1 „ Задължения към доставчици“ (въпрос №1). Установено е от представени извлечения от счетоводни записи по сметка 501 (Каса в лева) и съответно сметка 401/1 „Задължения към доставчици“, че към доставчиците дружеството се е разплащало касово, както и в тази връзка са представени хронологични записи показващи извършени тегления от банковата сметка на дружеството. Заключено е, че при изтеглени от банковата сметка на дружеството за периода 01.01.2020г. до 28.02.2021г. суми в размер на 1 123 016.35 лв., дружеството е разполагало със съответната касова наличност да извърши разплащания с „Маги Консултинг“ЕООД (при обща стойност на фактурите 78 000лв.) и с „Бавет България“ ЕООД ( при обща стойност на фактурите 641 490лв.). По въпрос 4 и 5 няма промяна във вече предоставените отговори с основната експертиза, освен цитирането на представената по делото декларация от управителя на дружеството В. К., че процесните доставки с извършените по тях СМР са реализирани към крайни клиенти „Тера тур сървиз“ ЕООД, „Джи Пи груп“АД, „Обонато билд“ ЕООД и „ Ви ес кьнстракшън“ООД

От правна страна съдът приема следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК, от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана

досежно нейната основателност.

Обжалваният в настоящото производство РА е издаден от компетентните орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК – органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Възложител на ревизията съгласно Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221522000870-020-001/21.01.2022г. е Д. А. И.- началник сектор “Ревизии” в ТД на НАП П.. Правомощията на възложителя на ревизията се извеждат от представената Заповед З-ЦУ-3287/08.11.2021г., издадена на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК, на зам.-изпълнителния директор на НАП – Г. Д., съгласно която И. е посочена за орган по приходите, по отношение на който не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК.

Съгласно Заповед № З-ЦУ-224/21.02.2022г., издадена на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП на зам. изпълнителният директор на НАП, е наредено служителите, посочени в Заповед З-ЦУ-3287/08.11.2021г. да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна е ТД на НАП С.. Сред изброените дружества е и „И. 88“

По делото е представена и Заповед № РД-01-787/08.11.2021г., издадена на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП във вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на ТД на НАП С., с която е наредено органи по приходите, сред които и Д. А. И. да изпълнява функциите на орган, имащ правомощията да възлага ревизии.

Съгласно решението по тълк. дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, 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, изр. първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК правомощие на изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл. 10, ал. 9 от устройствения ЗНАП е създадено правомощие за изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които

съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

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, след като възложителят е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция.

Не се констатираха съществени процесуални нарушения, които да обосноват незаконосъобразност на РА на процесуално основание. Ревизията е надлежно възложена и проведена, без да са допуснати съществени нарушения на процедурата, които да засегнат правото на защита на жалбоподателя и обективното установяване на данъчните му задължения.

РА, РД, ЗВР, ЗИЗВР, както и заповедите за спиране и възобновяване са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени (с жалбата е направено оспорване и искане за назначаване на СТЕ в тази връзка, което в хода на делото е оттеглено). Посочените актове са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и представляват текстов запис, съхраняван в електронна форма. На основание чл. 184, ал. 1 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК ответникът по жалбата е представил същите по делото в заверен препис на хартиен носител. Посочените електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис от органите по приходите, посочени във всеки от тях като техен/техни издатели. От страна на ответника са представени разпечатки на удостоверенията към електронните подписи на лицата, издали въпросните актове, от които е видна валидността на подписите на органите по приходите. Удостоверението за авторството показва, че сертификатът е квалифициран, съгласно Регламент 910/2014, Приложение 1 /T. certificate is Qualified according to EU Regulation 910/2014, Annex 1/ и че частният ключ, свързан със сертификата, се намира в устройството за създаване на квалифициран подпис.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление, а адресат на същото е лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. Разпоредбата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ съдържа дефинициите за понятието електронен подпис и различните му форми /електронен подпис, усъвършенстван електронен

подпис и квалифициран електронен подпис/, като същият препраща към разпоредбите на Регламент /ЕС/ № 910/2014. Квалифицираният електронен подпис има значение на саморъчен подпис. Според чл. 25, параграф 2 от Регламент (ЕС) № 910/2014, правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис.

Предвид това, съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни 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. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В случая ревизионното производство се е развило по реда на чл. 122 от ДОПК. Съобразно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствена тежест за това носи жалбоподателя. Следователно в производството по съдебно обжалване на ревизионен акт, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест именно на органа по приходите е да установи основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи, при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изчерпателно изброени от страна на законодателя в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 – т. 7 от ДОПК. В настоящият случай, това, което е мотивирало преходната администрация да премине към този особен ред за извършване на ревизията е, че за ревизирания период по отношение на ревизираното лице са установени основания по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, а именно- не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството и воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата на данъчното облагане. Като фактически основания да се премине към този ред е посочено, че след изискване с ИПДПОЗЛ № Р-22221522000870-040-001/09.03.2022 г. дружеството не е представило първични счетоводни документи-фактури за покупки, приходни фактури, превозни документи платежни документи, договори, разрешителни и др. т.е. не са представени документи, доказващи

достоверността на доставките. От ревизиращия екип са извършени посещения на адреса за кореспонденция, за връчване и преглед на първични счетоводни документи и счетоводни регистри, но на адреса на фирмата (гр. С., [жк], ет.6, ап.132), не е открит представляващия, нито упълномощено от него лице за контакт с органите по приходите на НАП. При тези обстоятелства не е съществувала възможност за извършване на съпоставка на осчетоводените документи за извършените и получени доставки от ревизираното лице с данните, декларирани в отчетните регистри по ЗДДС- дневниците за покупки и продажби и СД по ЗДДС, както и извършване на анализ относно правилното формиране на данъчната основа по ЗДДС, наличие на настъпило данъчно събитие по доставките и начисляване на данък , в това число проверка за наличие на обстоятелства относно правото на ползване на данъчен кредит от ревизираното лице.

Макар и в хода на ревизията законосъобразно органите по приходите са приели, че е налице основанието по чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред, съдът следва да съобрази обстоятелството, че в хода на съдебното производство от ревизираното лице са представени фактури, протоколи, договори за СМР и хронологични регистри по Закона за счетоводството, които водят до друг извод по отношение на спорното право на данъчен кредит. Макар и да са провели ревизията по особения ред и да са извършили анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 ДОПК, органите по приходите са обосנוвали отказа на правото на данъчен кредит с липса на реално извършени доставки и неправомерното начисляване на ДДС на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС, както и с липсата на предпоставките по чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС.

От страна на задълженото лице за опровергаване на констатациите в РА в хода на съдебното производство са ангажирани писмени доказателства. Тези доказателства са всички фактури, предмет на спора, а именно- 9 бр. фактури, издадени от „Мади Консултинг“ ЕООД с предмет на доставка „услуга“, описани в табличен вид в РД -стр.19, на обща стойност 78 000лв. и 69бр. фактури, издадени от „Бавет България“ ЕООД, описани в табличен вид в РД на стр.24-26, с обща стойност 641 490лв.

Всички представени фактури, издадени от „Мади Консултинг“ ЕООД и „Бавет България“ ЕООД са съответстващи на посочените и изследвани от ревизиращите данни от дневниците за покупки на ревизираното лице; всяка от фактурите съдържа нужните реквизити, с посочване на ДДС на отделен ред. Всяка от фактурите е представена придружена с протокол със съответстваща дата за установяване завършването и разплащането на строително-монтажните работи, с посочване на наименованието на извършените работи, мерни единици (ако е приложимо) и обща сума, като в титулната част е посочен и съответния строителен обект, за който се отнасят СМР. Съответно, към всяка от фактурите е приложен и договор за СМР с възложител „Имобиляре 88“ ЕООД и съответният изпълнител, с посочване на

договорените ремонтни дейности за обекта, чия е работната сила и вложените материали, срока на извършване на СМР, начина на плащане и конкретните права и задължения на страните.

Съответно, представени са и трите броя фактури с издател А1 България ЕАД, удостоверяващи предоставени комуникационни услуги, посочени в табличен вид на стр.27 от РД.

За горепосочените доказателства представителят на приходната администрация е изразил становище да не бъдат приемани, тъй като са частни документи и са несвоевременно представени (същевременно не са оспорени заключенията по приетите ССЕ и допълнителна ССЕ, от които се установява, че процесните доставки са осчетоводени в „Имобиляре 88“ЕООД и касовата наличност на дружеството предполага, че то е разполагало със средства да извърши касовите разплащания към доставчиците.)

Представените доказателства, макар да представляват частни документи, са допустими писмени доказателства по смисъла на чл. 49 от ДОПК, не са оспорени по реда и в срока по на чл. 193 от ГПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК по отношение на тяхната истинност, поради което се ползват с придадената им от закона формална доказателствена сила и следва да бъдат ценени като годни доказателства, които обективират реално възникнали облигационни правоотношения и реално престиран конкретен резултат от лицето, посочено като доставчик в издадените на ревизираното лице фактури.

Не са изтъкнати причините, поради които тези доказателства не са предоставени още в хода на ревизията а са предоставени в хода на съдебния процес, но правилата на АПК не въвеждат ограничения доказателства да бъдат ангажирани и в хода на съдебното оспорване на РА и късното представяне не ограничава тяхната доказателствена сила. След като представените от жалбоподателя доказателства не са оспорени от процесуалния представител на ответната страна по реда на чл.193 ГПК и същите не са в противоречие с останалите събрани по делото доказателства, не съществува процесуална пречка те да служат като годно доказателство за обстоятелствата, които установяват.

По силата на чл. 154, ал. 1 ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК установяването на материалноправните условия за възникване на правото на данъчен кредит, е на задълженото лице, като в случая и с оглед представените в съдебна фаза писмени доказателства е доказано реалното осъществяване на доставките.

Установяват се доказателства за договорени СМР с доставчиците с конкретно посочени в договори строителни дейности и последващото им приемане с протокол, подписан между двете страни. Задължението на изпълнителите по договорите за строителство е било само за труд, който е можел да извърши със своя или наета работна сила. Не е оспорено, че на обектите, на които доставчиците са се задължили да извършат строителни услуги, посочени в договорите и в приемо-

предавателните протоколи, тези услуги са извършени

По отношение на последиците от липсата на осъществяване на контакт от ревизиращите органи с конкретния доставчик на съответните строително-монтажни услуги респ. налични пороци в кадрова, счетоводна и др. вид обезпеченост при доставчика:

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 отново Решение от 11 ноември 2021г., 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. Така Съдът на Европейския съюз 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 (отново в 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.

В процесния случай са изпълнени формалните изисквания за надлежно документално удостоверяване на доставките от страна на ревизирувания субект. Дори и да се приеме обстоятелството за недоказана кадрова и документална обезпеченост за извършване на доставката при доставчика, то само наличието на това обстоятелство не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Обстоятелството, че доставчиците на ревизираното лице не са представили доказателства за доставките, респ. извода, че същите не са разполагали с необходимия персонал, материали, квалификация не е достатъчно, за да се приеме, че не е налице доставка на разглежданите стоки/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 Решение от 6 септември 2012 г., Tyth, C-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, явили се 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.

Отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право; данъчните органи трябва надлежно да установят обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е извършило измама или знаело, или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама.

В процесния случай органите не са установили въз основа на обективни данни и без да изискват от получателя по фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави — че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, обстоятелство, което този съд следва да провери. Не се съдържат установявания, от които тази съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделките – услуги СМР са част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама.

Конкретно за представените фактури с издател „А1 България“ ЕАД, съдът намира, че не е необходимо представянето на други документи, предвид характера на услугата – комуникационна услуга, която не изисква други удостоверителни документи за реализирането ѝ.

С оглед изложеното съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена.

Предвид изхода на делото разноски се дължат на жалбоподателя, като същият претендира такива в размер на 8 170 евро. Макар и такива своевременно да са поискани на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, съдът счита, че претенцията не следва да бъде уважавана в поискания размер, като се съобрази възражението на ответната страна за липсваща фактическа и правна сложност. По отношение на правната сложност, съдът приема, че такава не е налице. Спорът се свежда до прилагането на ясни и утвърдени правни норми от материалния данъчен закон и процесуалните разпоредби на ДОПК, като по релевантните правни въпроси е налице трайно установена и непротиворечива съдебна практика. Не се констатира необходимост от тълкуване на неясни правни норми, нито разрешаване на противоречия в практиката, които да обуславят повишена степен на правна сложност.

Ако е налице фактическа сложност по делото, тя е изцяло свързана с поведението на жалбоподателя в хода на административното и съдебното производство. В хода на ревизионното производство органите по приходите са изискали представянето на релевантни счетоводни документи, включително фактури, каквито жалбоподателят не е представил. Именно това поведение е обусловило провеждането на ревизията по реда на чл. 122 ДОПК и формирането на изводи за липса на основание за признаване на данъчен кредит. Доказателствата, въз основа на които съдът приема

ревизионния акт за незаконосъобразен, са представени едва в съдебното производство, при което жалбоподателят не е изпълнил своевременно задължението си за съдействие в административната фаза. С оглед горното, съдът намира, че именно поведението на жалбоподателя е станало причина за издаването на ревизионния акт и за образуването на настоящото съдебно производство, поради което, на същия следва да се присъдят разноски в размер на 1000 евро.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 10 състав,

**Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Имобиларе 88“ ЕООД Ревизионен акт /РА/ № Р-22221522000870-091-001/22.05.2023г., издаден от Д. А. И.- орган, възложил ревизията и Д. С. С.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1180/21.08.2023г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите.

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите да заплати на „Имобиларе“ ЕООД направените по делото разноски в размер на 1000 евро.

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