

# РЕШЕНИЕ

№ 1968

гр. София, 26.03.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 10 състав,**  
в публично заседание на 22.02.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мариета Райкова**

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **11758** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на „Балан 2008“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Д. Т., с адрес за призоваване и съобщения: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, чрез адв. П. М. против Ревизионен акт № Р-22221518005761-091-001/16.06.2020г., издаден от И. Р.- началник сектор, възложил ревизията и А. И.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1365/04.09.2020г. на директора на Д "ОДОП"С. при ЦУ на НАП, с който за данъчни периоди от м. 05.2016г. до м. 01.2017г., м. 04.2017г., от м. 06.2017г. до м. 10.2017г. и от м. 01.2018г. до м. 08.2018г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 377 513,69 лв. по фактури, издадени от доставчиците „Ем Трейд София“ ЕООД, „Хамър 2000“ ЕООД и „Девин Инвест“ ЕООД и са начислени лихви за забава в размер на 107 173,13 лв.

Във връзка с жалбата е образувано адм. дело 10265/20г. по описа на АССГ, приключило с Решение № 297/18.01.2023г., с което жалбата на „Балан 2008“ ЕООД е отхвърлена. По жалба на дружеството срещу първоинстанционното решение е образувано адм. дело 2714/23г. по описа на ВАС, като с Решение №11741 от 29.11.2023г. Решение №297/18.01.2023г на АССГ по адм. дело 10265/20г. е отменено и делото е върнато на ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд.

В жалбата се навеждат доводи, че оспореният РА, потвърден с Решение

№1365/04.09.2020г. на директора на Д"ОДОП", е незаконосъобразен и необоснован, издаден при нарушение на процесуалните и материални разпоредби на ДОПК. Твърди се, че по отношение на предходните доставчици не са направени отрицателни констатации при извършените насрещни проверки, а основанията на приходните органи са изведени от проведени ревизии на посочените доставчици, РА по които не са влезли в сила и не могат да служат като доказателство по настоящето производство. Твърди се, че органът по приходите не е обсъдил възраженията на ревизираното лице, като в РА се констатира несъответствие между изразеното становище за частична основателност на възражението, но не става ясно кои именно наведени доводи са приети за основателни. Излагат се подробни аргументи срещу констатациите в РА за относително субективна симулация на доставките от „Девин инвест“ ЕООД и „Ем Трейд София“ ЕООД и изводите, че следва да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит, съответно, по доставките от „Девин инвест“ ЕООД в размер на 137 973.83 лв., по доставките от „Ем Трейд София“ ЕООД в размер на 231 348.86 лв. и по доставки от „Хамър 2000“ ЕООД в размер на 8 191 лв. Заявено е искане да се отмени изцяло оспорения РА, потвърден с Решение № 1365/04.09.20г. на директора на Дирекция "ОДОП"- С..

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. М., която поддържа жалбата и претендира разноски. Представя писмени бележки, в които подробно анализира процесните доставки, във връзка с които е отказано правото на данъчен кредит, както и извършва анализ на събраните доказателства, гласни и писмени такива, в това число и заключението по изготвена и приета съдебно-икономическа експертиза.

Ответникът-директор на Дирекция "ОДОП", редовно призован, се представлява от процесуален представител юрк. Б., която оспорва жалбата и намира РА за правилен и законосъобразен. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като обсъди събраните по делото доказателства и във връзка с доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221518005761-020-001 от 21.09.2018г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 19.10.2018г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „БАЛАН 2008“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 30.04.2016 г. до 31.08.2018 г. с определен двумесечен срок за извършването ѝ.

Със Заповеди №Р-22221518005761-020-002 от 07.12.2018 г. и №Р-22221518005761-020-003 от 14.01.2019 г., издадени от органа, издал първоначалната ЗВР, е продължен срокът за извършване на ревизията до 18.01.2019 г., съответно до 18.03.2019 г.

На основание чл. 34, ал.1, т.4 от ДОПК и във връзка с подадена от „БАЛАН 2008“ ЕООД молба ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22221518005761-023-001 от 15.01.2019г. и съответно възобновено със Заповед

№Р-22221518005761-143-001 от 16.04.2019г. На 17.05.2019г. ревизионното производство е спряно отново със Заповед №Р-22221518005761-023-002 и съответно е възобновено със Заповед №Р-22221518005761-143-002 от 31.03.2020г. Горното е направено във връзка с възложени на основни доставчици на дружеството ревизии, изходът от които е считан за относим за определяне на задълженията на „БАЛАН 2008“ ЕООД по ЗДДС за спорните данъчни периоди.

И. М. Р. е определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518005761-092-001 от 18.05.2020г., връчен по електронен път на 19.05.2020г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено възражение, обсъдено от органите по приходите и прието за частично основателно /относно неустановяване на различия по ДДС с декларираното от РЛ за определени периоди-л.81/.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221518005761-091-001/16.06.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.06.2020г. С оспорвания акт за данъчни периоди от м. 05.2016 г. до м. 01.2017 г., м. 04.2017 г., от м. 06.2017 г. до м. 10.2017 г. и от м. 01.2018 г. до м. 08.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 377 513,69 лв. по фактури, издадени от доставчиците „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ХАМЪР 2000“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в общ размер на 107 173,13 лв.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

Установява се от РД, че през ревизираните периоди основната дейност на „БАЛАН 2008“ ЕООД е търговия с диворастващи гъби, билки, горски плодове, охлюви и кестени. Същата е извършвана в следните обекти:

- обект, находящ се в [населено място], [улица], блок отстрани на „Кауфланд“, 2-ри портал, нает от ТПК „Художествен амбалаж“, съгласно приложен договор за наем;
- помещение, находящо се в [населено място], Студентски град, [жилищен адрес] нает от Студентски общежития и столове.

Дейността на дружеството е осъществявана при кадрова обезпеченост, която, видно от данните в информационния масив на НАП, е пет лица на трудов договор - четири на длъжности „заготвител билки“ и едно лице на длъжност „общ работник“.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства, от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на

необходимите доказателства, са извършени процесуални действия, които са описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 13.08.2018 г. на ревизираното лице са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с които от жалбоподателя са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирания период, в това число: оборотни ведомости и главни книги, хронологии на счетоводни сметки, информация за начина на финансиране на дейността, притежавани лицензи и други. От задълженото лице са изискани и документи, релевантни за доказване на реалността на декларираните през ревизираните данъчни периоди доставки от горесцитираните дружества. Представените от „БАЛАН 2008“ ЕООД доказателства са подробно описани в констативната част на ревизионния доклад. На 15.05.2019г. от органите по приходите е извършено посещението на адреса за кореспонденция на дружеството, където са проверени първичните счетоводни регистри и търговски документи в оригинал, удостоверено с Протокол №1602536/15.05.2019 г.

С Протоколи №1608923/22.04.2020 г., №1608924/22.04.2020г. и №1608925/22.04.2020г. са присъединени констатации по събрани доказателства в хода на извършените ревизии на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ХАМЪР 2000“ ЕООД.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани и насрещни проверки на горесцитираните доставчици на дружеството и са извършени справки за относими обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани на страници от 16 до 30 на РД.

След анализ на събраните доказателства ревизиращите са заключили, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактури, свързани с определени доставчици, както следва:

- „Д. ИНВЕСТ“ ООД- фактури за периода м.май 2016г., м.юни 2016, м. юли 2016, м. август 2016, м. септември 2016, м. октомври 2016г., подробно описани в табличен вид на стр.45-48 от РД /стр.57 и сл. от делото/. Предмет на доставките, фактурирани по посочените фактури, са услуги- СМР и стоки-гъби, кестени и билки. С цел удостоверяване реалността по същите от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ООД са представени копия от фактурите, издадени на ревизираното лице, фискални бонове към част от тях и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставката стоки; представени са и копия от фактури, издадени от предходни доставчици по веригата, а именно „ПРОФИЛ КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /предмет на доставките услуги по договор/ и „СИВИКОВ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /предмет на доставките СМР по договор; кестени; шипка; цвят бъз; плод бъз; боровинка; сухи гъби/ и фискални бонове към същите, както и фактури, издадени от „ХАМЪР 2000“ ЕООД на „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД във връзка с транспорта на стоките до „БАЛАН 2008“ ЕООД. От проверяваното дружество са приложени още оборотна ведомост и извлечения от счетоводни сметки /701 „приходи от продажба на стоки“; 702 „приходи от продажба

на услуги“; 4532 „начислен ДДС при продажби“; 410/1 „клиенти в лева“; 401/1 „доставчици в лева“; 303 „стоки на склад“ и 202 „сгради и конструкции“.

Съответно, от самия ревизиран са представени и приложени копия от фактурите, издадени от спорния доставчик; фискални бонове към същите; стокови разписки и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставките стоки; договор и протоколи акт образец 19 към фактурите с предмет на доставките услуги; ревизиращият екип е отбелязал, че не са ангажирани документи, които да установяват на кои обекти са извършени СМР.

Органите по приходите са извършили и проверки в програмните продукти на НАП. Констатирано е, че „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД е дружество, deregистрирано по ЗДДС на 30.05.2017г. при установени обстоятелства по реда на чл. 176 от закона. Посочено е също така, че доставчикът е с рисков профил и за проверяваните периоди декларира големи обороти и данък за внасяне или възстановяване в минимални размери. На следващо място е изложено, че сочените като предходни доставчици по веригата /„СИВИКОВ“ ЕООД, „КОРОГРУП“ ЕООД и „ПРОФИЛ КОМЕРС“ ЕООД/ са „буферни дружества“ и същите отново са с рисков профил в системата на НАП. Изтъкнато е и обстоятелството, че адресът за кореспонденция и този, в който се намират оригиналните счетоводни документи и регистри, е същият, като този деклариран от ревизираното лице.

Едновременно с горното са ползвани и констатации относно извършени ревизии на „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД ( по ЗДДС за периодите от 01.04.2015 г. до 30.06.2016 г. и от 01.07.2016 г. до 31.05.2017 г., приключили с издаването на РА №P22002216005719-091-001 от 14.03.2017 г. и №P-22221519000998-091-001 от 12.11.2019 г.); посочено е, че в хода на ревизиите не е признато право на приспадане на данъчен кредит на „Девин инвест“ ЕООД по фактурите, издадени от предходни доставчици по веригата, сред които са и отнасящите се за настоящото производство предходни доставчици „СИВИКОВ“ ЕООД и „ПРОФИЛ КОМЕРС“ ЕООД / л.39 гръб от РД са въведени абзаци от констатациите по посочените ревизии/.

Заключено е, че доставките, фактурирани към „БАЛАН 2008“ ЕООД, са недействителни.

Относно „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД- фактури за периода м.юни 2017г., м.юли 2017г., м. август 2017г., м. септември 2017г., м.октомври 2017г., м.януари 2018г., м. февруари 2018г., м. април 2018г, м. май 2018г., м.юни 2018г., м.юли 2018г. и м.август 2018г., подробно посочени в табличен вид на стр.49гр.-57 от РД.

От процесното дружество са представени копия от фактури, издадени на ревизираното лице, с предмет на доставките стоки /диворастващи гъби,кестени и билки/ и услуга по договор- СМР; фискални бонове към част от фактурите; складови разписки и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставка стоки; 12 броя изкупни листове с посочени данни за лицата, събрали диворастващите гъби; договор за ремонтни дейности на товарни автомобили от 10.06.2018 г., сключен между „БАЛАН 2008“ ЕООД, в качеството на възложител, и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“

ЕООД, в качеството на изпълнител, с предмет на договора извършване на диагностика и ремонт на шест броя товарни автомобили с части и консумативи на възложителя в сервизна база на изпълнителя; заявки по договора; протоколи за извършени ремонтни дейности и определяне на възнаграждение; оборотна ведомост и извлечения от счетоводни сметки /701 „приходи от продажба на стоки“; 702 „приходи от продажба на услуги“; 4532 „начислен ДДС при продажби“; 410/1 „клиенти в лева“; 303 „стоки на склад“; договор за наем на обособена част от складово помещение, находящо се в [населено място], [община], сключен между „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, в качеството на наемодател, и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, в качеството на наемател; договор за превоз от 01.06.2017 г., с който „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, в качеството си на товародател, възлага на „ХАМЪР 2000“ ЕООД, в качеството на превозвач, да извършва срещу възнаграждение превоз на диворастящи гъби и плодове; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; главна книга за периода от м. 06.2017 г. до м. 08.2018 г.

Представени са и писмени обяснения с посочване, че „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД осъществява дейността си от наета складова база, находяща се в [населено място], [община]. От дружеството е декларирано още, че продадените на „БАЛАН 2008“ ЕООД диворастящи гъби са закупени от физически лица и същите са продадени без преработка на ревизираното лице, като транспортът и товаро-разтоварните дейности са осъществени от служители на превозвача „ХАМЪР 2000“ ЕООД.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали документи и от жалбоподателя, в качеството му на страна по фактурираните доставки. Съответно, задълженото лице е представило спорните фактури, придружени с фискални бонове; приемо-предавателни протоколи и складови разписки към фактурите с предмет на доставката стоки. По отношение на фактурираните услуги СМР са приложени допълнително и копие от горесцитирания договор, както и протоколи акт образец 19.

След справка в информационните масиви на НАП е констатирано, че „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД е дружество, което не разполага с кадрова и материално-техническа обезпеченост; фигурира като рисково, тъй като декларира големи обороти и данък за внасяне или възстановяване в минимални размери.

Приобщени са констатациите от извършена ревизия на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД (по ЗДДС за периода от 01.04.2016 г. до 31.12.2018 г., приключила с издаването на РА №Р-22221719000618-091-001/18.11.2019г.), счетени за относими към настоящото производство, доколкото с въпросната ревизия не са признати за реални декларираните от дружеството доставки към „ХАМЪР 2000“ ЕООД и „БАЛАН 2008“ ЕООД (констатациите въведени в РД на л.53-54 от делото/. Акцентирано е на извършен анализ в хода на въпросната ревизия на представените от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД изкупни листове, като са извършени насрещни проверки на лицата, брали диворастящите гъби- ревизиращите считат, че тези листове не доказват по безспорен начин получаването от страна на доставчика стоки / заради

липсата на приложени документи за извършено плащане през 2017г., а извършеното плащане през 2018г. е с представени служебни бележки, от които се установява, че част от лицата доставчици на диворастящи гъби са с оборот над 50 хил. лева за 12 последователни месеца без да са се регистрирали по ЗДДС/ ; липсват доказателства за транспорта на стоки в посочените размери до базата на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД /обясненията са за превоз с лични автомобили/, както и физическите лица-доставчици не представят разрешителни за бране на гъби и билки, издадени от съответните общински и горски органи; по –голямата част от лицата са безработни и нямат регистрирани доходи в НАп за 2017г. и 2018г. В хода на ревизията е изследвана и възможността на „ХАМЪР 2000“ ЕООД да извърши превоза на диворастящите гъби, билки и плодове от базата на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД до наетото помещение на „БАЛАН 2008“ ЕООД, като е заключено, че превоза е недоказан /товарните автомобили, ползвани от Хамър 2000 ЕООД са под наем и при липсващи доказателства за платен наем, няма пътни листове, заявки, протоколи и други, установяващи как е формирана цената на услугата/. В заключение, с горесцитирания РА е направен извод, че не се доказва и реалното функциониране на самия склад в [населено място], тъй като не са налице данни нито за плащане на наем и битово-комунални разходи, нито такива за регистрацията му в Агенцията по храните.

Относно фактурираните от доставчика СМР към „БАЛАН 2008“ ЕООД е прието, че същите отново не документират реално осъществени сделки, а представляват способ за генериране на данъчен кредит.

Така по настоящата спорна ревизия в РД от органите по приходите е заключено, че от всички събрани доказателства се налага извода, че не е установено по безспорен начин извършването на доставки на стоки от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД към „Балан 2008“ ЕООД по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

**Относно „ХАМЪР 2000“ ЕООД:** фактури за периода от м.юни 2016г. до м. ноември 2016г., м.април 2017г., от м.юни 2017г. до октомври 2017г. и от м. януари 2018г. до м. март 2018г., от м.май 2018г. до м.август 2018г.

От доставчика са представени копия от издадените на „БАЛАН 2008“ ЕООД фактури /същите са с предмет на доставката транспортни услуги/; приемо-предавателни протоколи към фактурите за доставка на транспортни услуги; копия от лицензи с номера №299180003 и №9918 за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу

възнаграждение, издадени от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията; удостоверения за регистрация на транспортни средства, имащи право да превозват суровини и храни, издадени от Областна дирекция по безопасност на храните към Министерство на земеделието; застрахователни полици за автомобили с титуляр „ХРИС ТРЕЙД 2016“ ЕООД; нотариално заверен договор за покупко-продажба на МПС от 14.04.2016 г., сключен между „ХАМЪР 2000“ ЕООД, в качеството на продавач, и „БАЛАН 2008“ ЕООД, в качеството на купувач; оборотни ведомости и извлечения от счетоводни сметки /400/1 „доставчици в лева“; 410/1 „клиенти в лева“; 420/1 „персонал“; 600 „разходи за материали“; 702 „приходи от продажба на услуги“/.

В хода на насрещната проверка ревизиращите са установили, че проверяваното дружество се явява едновременно и доставчик, и клиент, на „БАЛАН 2008“ ЕООД. В тази връзка от „ХАМЪР 2000“ ЕООД са представени копия от фактурите, издадени му от жалбоподателя през ревизираните данъчни периоди и фискални бонове към същите. Предмет на доставките са „услуги по договор“. От проверяваното дружество са представени още копие от договор за осигуряване на сервизна услуга по пълна диагностика и ремонт на товарни автомобили от 01.06.2018 г., сключен между „ХАМЪР 2000“ ЕООД, в качеството на възложител, и „БАЛАН 2008“ ЕООД, в качеството на изпълнител, както и заявки и констативни протоколи за извършени авторемонтни услуги /преглед техническото състояние и компютърна диагностика; смяна масло; смяна ремък; смяна на накладки; ремонт на охладителна система; боядисване на капак и врати; ремонт на диференциал; ремонт на ходова част и окачване; други/.

От дадените писмени обяснения от „Хамър 2000“ ЕООД се установява, че фирмата ползва МПС по договори за наем с Динера транс ЕООД, декларирало е, че автомобилите са собственост на Динера транс ЕООД, както и е представено извлечение от сметка 400, отразяваща всички фактури за наем на МПС през проверявания период.

Ревизиращите са извършили и проверки в програмните продукти на НАП, при които е установено, че „ХАМЪР 2000“ ЕООД е дружество, deregистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС на 21.03.2019г. Констатирано е още, че фактурираните през ревизираните данъчни периоди доставки на



услуги към „БАЛАН 2008“ ЕООД са във връзка с извършен транспорт на стоките, закупени от ревизираното лице от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД. В тази връзка органите по приходите са посочили, че в хода на извършената ревизия на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД не е установена нито реалността на доставките, фактурирани към „БАЛАН 2008“ ЕООД, нито реалното транспортиране на стоките от „ХАМЪР 2000“ ЕООД до складова база на жалбоподателя. В подкрепа на изложеното е изтъкнато и обстоятелството, че от спорния доставчик не са ангажирани пътни листове и доказателства как са формирани цените на услугите. Посочено е и че Хамър 2000 ЕООД не било представило документи, доказващи платен наем на автомобилите, посочени в договорите с Динера транс ЕООД.

В заключение ревизиращите посочват, че горесцитираните доставки на стоки и услуги, фактурирани от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД и „ХАМЪР 2000“ ЕООД, не отразяват реално осъществени сделки. В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т.1 и 2 и чл. 69, ал.1, т.1 във връзка с чл. 6 и 9 от ЗДДС на „БАЛАН 2008“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 377 513,69 лв. по фактури, издадени от въпросните доставчици /данъчен кредит в размер на 137 973,83 лв. за периодите от май до октомври 2016 г. по фактури, издадени от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД; данъчен кредит в размер на 231 348,86 лв. за периодите от месец юни 2017г. до месец август 2018 г. по фактури, издадени от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД и данъчен кредит в размер на 8 191,00 лв. за периодите от месец юни 2016 г. до месец август 2018 г. по всички фактури /с изключение на фактура №351/14.04.2016 г. с предмет на доставката товарен автомобил/, издадени от „ХАМЪР 2000“ ЕООД/

Отделно от горното, ревизиращите са приели, че фактурираните от „БАЛАН 2008“ ЕООД доставки към „ХАМЪР 2000“ ЕООД също не отразяват реално престирани услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. В подкрепа на това е изтъкнато, че в хода на ревизионното производство не са установени лица с квалификация за извършване на фактурираните ремонтни дейности, както и не са ангажирани доказателства за наличието на необходимата техническа обезпеченост на жалбоподателя да осъществи същите услуги. В заключение е посочено, че основната дейност на ревизираното лице се отличава значително от фактурираните доставки на услуги.

Ревизионният акт е обжалван пред директор на дирекция ОДОП,

като с Решение № 1365/04.09.2020г. жалбата е приета за неоснователна и РА е потвърден изцяло във връзка с определените допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 377 513.69 лв. и начислени лихви за забава в размер на 107 173.13лв. В решението на решаващия орган отново е акцентирано на извършените насрещни проверки при доставчиците и представените от последните документи с направен извод, че представените такива не са достатъчни да докажат извършването на фактурираните доставки към жалбоподателя. Органът дори заключава, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба, като изводът за знание в ревизираното лице относно факта на извършване на данъчни измами в конкретния случай се обосновавал с формалния начин на документиране на договорните им отношения и липсата на документи относно резултата по доставките.

В хода на съдебното производство е изготвена и приета съдебно-счетоводна експертиза /заключение-л.203 и сл., предхождано от частично заключение-л.286/, частично оспорена от ответника, която съдът намира за компетентно изготвена и съответна на събрания доказателствен материал.

В т.1 от заключението в табличен вид са представени всички спорни фактури, издадени от доставчиците, с посочване на техните номера, предмет на доставката, данъчна основа и ДДС, местонахождение на съответната фактура в материалите по делото, начин на плащане и заплатена сума по фактурата, както и дата на плащане със съответен приложен по делото документи /заб. в някои случаи не са установени данни за плащането, което обстоятелство обаче не е изведено от ревизиращите като аргумент за отказ от признаване на дан. кредит;/. В т.2 от заключението отново в табличен вид е даден отговор на въпроса относно съставяните документи по документиране на извършените доставки – фактурите и съответните съпроводителни документи, с посочване на тяхното местонахождение в материалите по делото.

С въпрос №3 експертът е отговорил за осчетоводяването на спорните доставки при жалбоподателя, както и преките му доставчици, систематизирайки в табличен вид всички взети счетоводни операции във връзка със съответните фактури /л.237/ и заключавайки, че всички

фактури са надлежно осчетоводени.

С въпрос № 4 от експертното заключение и след извършен преглед в счетоводните регистри на жалбоподателя „Балан 2008“ ЕООД, както и на неговите доставчици „Хамър 2000“ ЕООД, „Ем Трейд София“ ЕООД и „Девин инвест“ ЕООД вещото лице е заключило, че е налице редовно водено счетоводство от посочените дружества.

Въпрос №5 от експертната е бил относно произхода на стоките, като вещото лице е заключило, че предходен доставчик на „Ем Трейд София“ ЕООД са физически лица, приложени са изкупни листи за периода м.06-м.08.2018г. Доставчикът „Девин инвест“ ЕООД е получило стоките от физически лица и фирма „С.“, за което се съди по отразените в сметка 303 „Стоки“ фактури. Относно доставките от „Хамър 2000“ ЕООД вещото лице е посочило, че са документирани във фактури и приемо-предавателни протоколи, като в горния десен ъгъл е посочен вида на транспортното средство, с което е превозвана стоката / въпрос № 6 и представена таблица под №7/ .

По отношение на материален, кадрови и технически ресурс на процесните доставчици /въпрос №7/, вещото лице е използвало данните, събрани в хода на ревизията. За „Девин инвест“ ЕООД е посочено, че разполага със складова база в [населено място], [община] /приложено копие на нотариален акт и извлечение от сметка 202 „Сгради“/. За „Ем Трейд София“ ЕООД е посочено, че няма собствени ДМА и МПС, но ползва под наем складова база в [населено място], [община] и офис под наем в [населено място]. За „Хамър 2000“ ЕООД се установява, че ползва под наем МПС-та, собственост на „Динера транс“ ЕООД, притежава транспортни лицензи и разрешителни за транспортна дейност. Вещото лице е направило извод, че доставчиците имат материална и техническа обезпеченост за извършване на спорните доставки. По отношение на кадровия ресурс се сочи, също по данни от РД, че „Девин инвест“ ЕООД е имало назначени по трудов договор лица, видно от справка от НАП към декември 2016г. „Ем Трейд София“ ЕООД няма назначени по трудов договор лица, „Хамър 2000“ ЕООД има назначени 3 лица по трудов договор; „Балан 2008“ ЕООД има назначени към 01.06.2020г. 4 лица на длъжност „заготвител билки“ и 1 лице на длъжност продавач-консултант, общ работник, отчетник-счетоводство. Съответно, крайният извод е за кадрова обезпеченост на доставчиците.

С въпрос №9 е отговорено за последващата реализация на стоките

от „Балан 2008“ ЕООД, като в табличен вид са посочени фактурите, издадени от жалбоподателя към последващи контрагенти, съпътстващи стоката документи, документи за плащане.

В проведен допълнителен разпит на вещото лице относно оспореното от ответника заключение за кадрова обезпеченост на „Ем Трейд София“ ЕООД вещото лице е отговорило, че ползваните от него доказателства са граждански договори с М. П., И. А. и В. П. с предмет-събиране на диворастящи гъби /същите приложения в том II от представени от жалбоподателя документи, съгл. опис л.326 от делото/

В хода на делото е разпитан свидетелят А. А., работил в „Хамър 2000“ ЕООД на трудов договор като шофьор на бус. Същият свидетелства, че дружеството е ползвало под наем около 10 буса, както и многократно през периода 2016-2018г. превозвал за „Балан 2008“ ЕООД диворастящи гъби и билки от [населено място] към С., както и от „Ем Трейд София“ ЕООД към „Балан 2008“ ЕООД. Управителят на „Балан 2008“ ЕООД контактувал директно с шофьорите или с управителя на „Хамър 2000“ ЕООД. Издаваните документи били товарителници, пътни листи и приемо-предавателни протоколи относно доставената стока. Дал е показания и относно товаренето на стоката, видовете стока /гъби, билки и кестени/, както и начина на опаковане и транспортиране. Показанията имат нужната последователност и логичност, позволяваща да се възприемат за достоверно поднесени.

*При така установената фактическа обстановка, съдът съобрази следното от правна страна:*

Ревизионната производство е проведено от компетентни органи и при спазване на процесуалните правила. РА е издаден от компетентен орган по приходите - чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. чл. 11, ал. 1, т. 1 и, ал. 3 от ДОПК и в предвидената от закона форма - чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които да са довели до ограничаване правото на защита на засегнатото лице. Ревизираното лице „Балан 2008“ ЕООД е надлежно уведомено за ревизията на 19.10.2018г, възложена със ЗВР № Р-22221518005761-020-001 от 21.09.2018г., като на същото е предоставена възможност да представи писмени обяснения и документи, отнасящи се до обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство. Видно от приложеното копие на процесния РА № Р-22221518005761-091-001/16.06.2020г., същият е подписан с

квалифициран електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал.1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК /л.93-109 от делото/, за наличието на които са приложени удостоверения. Решение №1365 от 04.09.2020г. е подписано от заместник-директор на основание заповед № 930/20.11.2017г. на изпълнителния директора на НАП и Заповед № 7378/24.08.2020г., с която е разрешено ползването на годишен отпуск на директора на дирекцията за периода 03.09.2020г. до 11.09.2020г. вкл.

Както е установено и при първото първоинстанционно разглеждане на делото, правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки/услуги. В принципен план няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, визирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС - жалбоподателят притежава данъчни документи, съставени в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в които данъкът е посочен на отделен ред.

По делото не е налице спор, че през ревизирия период „Баланс 2008“ ЕООД е извършвало търговия с диворастящи гъби, билки, горски плодове, кестени и охлюви; от страна на органите по приходите не е оспорван наличния персонал, свързан с осъществяването на тази търговия и материално-техническата база (офис и складова база, находящи се в С., [улица]: и помещение в Студентски град, [жилищен адрес]), както и че този вид търговия изисква транспортиране на стоката от местата на бране/събиране до складови бази за съхранението ѝ и последваща реализация.

Именно във връзка с тази извършвана от ревизираното дружество дейност са и процесните фактури за доставка на стоки, издадени от „Девин инвест“ ЕООД и „Ем Трейд София“ ЕООД, както и фактурите за услуги, издадени от „Хамър 2000“ ЕООД и декларирани като транспорт и товаро-разтоварителни работи именно във връзка с търгуваната стока.

На база анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органът по приходите е изградил констатации за липса на реални доставки по процесните фактури, обосновани с констатации от ревизионни производства на въпросните доставчици и непълнота на доказателствата, приобщавани при насрещните проверки на доставчиците.

Констатациите от ревизионните производства на доставчиците са обсъдени от ревизиращите като косвено доказателство за неустановен по прецизен начин произход на стоките при предхождащ доставчик (ревизия по реда на ЗДДС на „Девин инвест“ ЕООД с РА Р-22221519000998-091-001/12.11.2019г. за периода 01.07.2016г. до 31.05.2017г. с отказано право на данъчен кредит по доставки от предходен доставчик „Сивиков“ЕООД; ревизия по реда на ЗДДС на „Девин инвест“ ЕООД с РА Р-22002216005719-091-001/14.03.2017г. за периода 01.04.2015г. до 30.06.2016г. е с отказано право на данъчен кредит по доставки от предходен доставчик „Профил Комерс“ЕООД; ревизия по реда на ЗДДС на „Ем Трейд София“ЕООД за периода 01.04.2016г. до 31.12.2018г. с РА Р-22221719000618-091-001/18.11.2019г., с която е приложен чл.85 от ЗДДС по отношение на клиентите „Балан 2008“ЕООД и „Хамър 2000“ ЕООД ).

Отделно от това, ревизиращите са посочили и самостоятелно изведени данни от насрещните проверки на доставчиците (за „Девин инвест“ЕООД- дружеството е с рисков профил в информационния масив на НАП; за „Ем Трейд София“ ЕООД-също рисково дружество в инф.масиви на НАП няма наети на трудови договори лица, декларирало е покупка на стоки от физически и юридически лица- липсващи търговци или дружества, през които преминават само фактури „буферни търговци“; за „Хамър 2000“ ЕООД- дружеството не представя доказателства за платен наем на автомобилите, посочени в договорите за наем на същите; не се представят пътни листа и д-ва как се формират цените на транспортните услуги; в процесните фактури няма посочени изминати километри).

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит - чл. 6, ал. 1, съответно чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 25, чл. 68, ал. 1 е чл. 69, ал. 1 ЗДДС. Това е така, защото след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, в негово задължение е да притежава документи за реалното предаване на стоката или услугата. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки.

Няма спор, че не е достатъчно само издаването на фактури, а те следва да са придружени от други документи водещи да извода за реалност на извършените стопански операции. Следва да се има предвид че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за

целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. При сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, докато при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или резултата от извършването на услугата. Важно е да се посочи, че предаването на стоките или услугите следва категорично да е установено. В чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС е предвидено да се докаже, че е прехвърлено правото на собственост върху определена стока или услуга. В чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактическото предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока или услуга да се осъществи и от лице, което не е собственик, съответно не е действителният извършител на услугата, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоките или резултата от услугата.

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

В настоящия случай предмет на спорните доставки, на първо място, са стоки /диворастващи гъби и други продукти от този вид/ и за доказване на реалното им осъществяване по делото са представени спорните фактури, които съдържат всички изискуеми реквизити, съобразно изискването на чл. 7 ЗСч, съответно чл. 226 от Директива 2006/112, стокони разписки и приемо-предавателни протоколи, с които стоките са предавани за разпореждане от доставчика на жалбоподателя т.е. налице са доказателства, които удостоверяват прехвърляне на собствеността на фактурираните стоки. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл съдът приема, че са налице доказателства за прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, като съответните придружаващи фактурите документи са надлежно отразени в Таблица №2 от изготвената ССЕ.

В същата насока са и показанията на св. А., работил като шофьор

във „Хамър 2000“ ЕООД, който свидетелства за транспортните услуги и товаро-разтоварителни дейности от [населено място] до [населено място], до офиса на „Балан 2008“ ЕООД, на диворастящи гъби и билки. Съответно, от „Хамър 2000“ ЕООД също са представени съответните фактури, издадени в полза на „Балан 2008“ ЕООД, приемо-предавателни протоколи, както и надлежно въпросните фактури са включени в справките-декларации и в дневника за продажби на този доставчик, който е и осъществил транспорта във връзка с доставките на стоки. В приемо-предавателните протоколи, издадени от „Хамър 2000“ ЕООД, придружаващи фактурите, е вписана стоката, място на тръгване и пристигане, както и номер на транспортното средство, с което „Хамър 2000“ е осъществил транспорта.

Принос за установяване произхода на стоките имат и представените граждански договори между доставчика Ем Трейд С. ЕООД и М. П., И. А. и В. П. за изпълнение на услуги като „закупчик“ на диворастящи гъби, посредничество при сключване и извършване на сделките, отговорност за транспортирането, натоварването и разтоварването, сортиране и препакетиране и оформяне на документите. За изпълнение на тези договорни отношения по делото са приложени изкупни листа.

Съставяните между данъчните субекти документи, обективиращи развитието на отношенията помежду им действително съставляват в по-голямата си част частни документи, но това не е пречка същите да бъдат кредитирани от съда, още повече същите не са оспорени от процесуалния представител на ответника по реда и в преклузивния за това срок по чл. 193, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, поради което и се ползват с дадената им от закона формална доказателствена сила. В този смисъл като частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица – чл. 180 от ГПК.

Отказът от данъчен кредит не може да бъде обоснован с твърдението, че цит.: „в хода на извършените насрещни проверки на „Ем Трейд София“ ЕООД и „Девин инвест“ ЕООД не са представени документи, свързани с изпълнение на разпоредбата на чл.31, ал.2 от ЗЛР. Цитираната разпоредба /за налични задължения на билкозаготвителите/, съгласно чл. 1, ал. 2 от ЗЛР се прилага за лечебните растения по списък съгласно приложението, независимо от собствеността им, в който списък не са диворастящите гъби, предмет на част от спорните фактури, От друга страна, както е посочил и касационната инстанция, съгласно константната съдебна практика по ЗДДС, неспазването на изискванията на специалните закони за осъществяване на независимата икономическа дейност от



страните по доставките, са основание за ангажиране на административнонаказателната им отговорност, предвидена в съответния закон, но сами по себе не са основание за отказ на правото на данъчен кредит.

Отказът от данъчен кредит не може да бъде обоснован и с обстоятелствата за отсъствие на пътни листа, както и с обстоятелството, че един от ползваните за транспорта автомобили не е собственост на посочения наемодател – „Динера транс“ ЕООД, Транспортните услуги, осъществени от „Хамър 2000“ ЕООД, освен че са удостоверени с надлежно приложени фактури с изискуемите реквизити, са придружени и от приемо – предавателни протоколи (л. 981-989, приложение 4), които са подписани и от превозвача, както и не са оборени показанията на св. А. А. – шофьор в дружеството - доставчик, събрани на основание чл. 158 ДОПК за обстоятелства, свързани с извършването на превозите.

Необосновано е позоваването на данъчните органи и на обстоятелството, че „Хамър 2000“ ЕООД не представя доказателства за заплатен наем на автомобилите към „Динера транс“ ЕООД (макар и в РД да е посочено, че при проверка в ИС на НАП се установява, че в дневника за покупки на Хамър 2000 ЕООД има отразени фактури с предмет на доставка „услуга“, вероятно визирайки Динера транс ЕООД). Дали доставчикът, осъществил транспортните услуги, е заплатил наема на МПС, не може да се вмени във вина на жалбоподателя, тъй като той не може да отговаря за действията на този доставчик как и кога ще изпълни задълженията си към трети лица.

Не могат да се правят и изводи във вреда на жалбоподателя от обстоятелството, че по ревизионния акт, изготвен спрямо доставчика „Девин инвест“ ЕООД, е констатирано икономически нелогично транспортиране на диворастящи гъби от [населено място] до производствената база на „Девин инвест“ ЕООД в [населено място], общ.Трън, където според ревизиращите нямало кадрова обезпеченост да се извърши обработка (заб. в настоящия обсъждан РД от „Девин инвест“ ЕООД е представена справка за сключените трудови договори към 2016г., която органите по приходите не са анализирали в негативен за дружеството план). Нито съдът, нито приходните органи притежават специални знания в областта на диворастящите гъби, поради което не може да се твърди икономическа нелогичност на избора от дружеството начин за транспортиране на гъбите първо до [населено място], а след това до складовата база в [населено място]; напълно възможно е на различните места да се извършват различни дейности- по преглед на качеството, по селектиране, по сушене и др.; няма законово

утвърден начин относно предмета на този вид търговска дейност, нито такъв начин може да бъде наложен от органите по приходите.

В обобщение и съгласно константната практика на Върховния административен съд, нито произходът на стоките, нито точният начин на осъществяването на услугите са сред обективните критерии по чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС; по принцип изясняването на произхода на стоките е ирелевантно обстоятелство по отношение на валидността на доставката и фактическото ѝ осъществяване.

Досежно фактурите предмет на доставката – транспортни услуги, за да е налице действително осъществена транспортна услуга, следва да са налице доказателства, че доставчикът е разполагал с необходимите за целта транспортни средства и персонал със съответната професионална квалификация, да са налице и данни за отчитането му в счетоводството на доставчика на разходи от различно естество /гориво/, което е установено по безспорен начин в хода на ревизионното производство и от представените от „Хамър 2000“ ЕООД доказателства.

Отделно от това и както бе посочено по –горе, дали доставчиците притежават необходимия кадрови, материален и технически капацитет не е обстоятелство, което трябва да се доказва от получателя на фактурите, тъй като той не може да контролира дейността на своите доставчици, нито пък може да отговаря за техни действия и/или бездействия. В този смисъл е и практика на СЕС, обективирана в решения по С-324/11 т.44 и т. 45, С-285/11 и др., където СЕС изрично посочва, че за да се приспадне от получателя правото на данъчен кредит, е необходимо да се установи дали фактурираните доставки са реално осъществени – т. 31 от решение по дело С -285/11.

**По отношение на фактурите, отнасящи до доставка на услуги с доставчици „Девин инвест“ ЕООД и „Ем Трейд София“ЕООД:**

Констатацията на ревизиращите е относима към фактури, издадени от „Девин инвест“ ЕООД, съответно 7 бр. за м.май 2016г. 2 бр. за месец юни 2016г., 2 бр. м.юли 2016г. и 7 бр. за м. октомври 2016г. и фактури , издадени от „Ем трейд София“ЕООД- 6 бр. за месец октомври 2017г., 3 бр. за месец януари 2018г., 3 бр. месец февруари 2018г., 6 бр. за месец май 2018г., 9 бр. за м. юни 2018г., 7 бр. за м.юли 2018г. и 7 бр. за м. август 2018г. / фактурите посочени в таблица 1 на ССЕ/.

Ревизиращият екип не е констатирал липсващи реквизити в издадените счетоводни документи, както и е извел, че процесните фактури са надлежно отразени в справките –декларации и в дневниците

за покупки/продажби при доставчиците и ревизираното лице. Представените от ревизираното дружество фактури са с приложени договор и протоколи. Аргументите да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит са, че от ревизираното лице е изискана Справка за обектите, за които са извършени СМР във връзка с фактурираните СМР за периода на ревизията от 01.04.2016г. до 31.08.2018. от доставчик Д. Инвест ЕООД и от доставчик Ем Трейд С. ЕООД с уточнението, че справката следва да съдържа №/дата на фактурата, доставчик и обект с точен адрес и наименование, на която е извършено съответното СМР. От страна на РЛ не е представена изисканата справка.

От приложения Договор за изработка (л.520 на АП) се установява, че на 02.05.2016г. между жалбоподателя като възложител и „Девин инвест“ ЕООД като изпълнител е сключен договор за изработка - извършване на ремонтни дейности на обект ресторант, находящ се в [населено място], Студентски град, [жилищен адрес] съобразно одобрено КСС. Договорен е срок за изпълнение – шест месеца. В изпълнение на сключения договор от изпълнителят Д. инвест ЕООД е изготвена ценова оферта с посочване стойността на описани строително-монтажните работи(СМР) и ДДС. Между страните са подписани 18 бр. Протоколи (Обр. 19) за извършени СМР, в които е посочен обекта по договора за изработка, описани са отделните видове СМР, като е посочена тяхната цена без ДДС и с начислено ДДС на отделен ред. От доставчика на съответните на протоколите дати са издадени 18 бр. фактури с посочване на данъчна основа и ДДС на отделен ред и основание „СМР по договор“.

От приложен Договор за изработка от 01.09.2017г. (том 2 от представените от жалбоподателя документи в хода на извършената ССЕ) се установява, че на посочената дата между жалбоподателя като възложител и Ем Трейд С. ЕООД като изпълнител са договорени ремонтни дейности на обект- производствена и складова база, находяща се в [населено място], [улица], територията на цех С., съобразно одобрено КСС. Договорният срок на изпълнение е три месеца. В изпълнение на сключения договор от изпълнителя Ем Трейд С. ЕООД е изготвена ценова оферта с посочване стойността на описани строително-монтажните работи (СМР) и ДДС. Между страните са подписани 6 бр. Протоколи (Обр. 19) за извършени СМР, в които е посочен обекта по договора за изработка и са описани отделните видове СМР, като е посочена тяхната цена без ДДС и с начислено ДДС на отделен ред. Така посочените протоколи намират съответствие с

фактури № 1...3 от 09.10.2017г., № 1...2 от 06.10.2017г., №1...1 от 04.10.2017г., №1...4 от 11.10.2017г., №1...5 от 16.10.2017г. и №1...6 от 26.10.2017г., издадени от доставчика в полза на „Балан 2008“ЕООД.

От приложен Договор за изработка (л.514 от АП) се установява, че на 01.02.2018г. между жалбоподателя като възложител и Ем Трейд С. ЕООД като изпълнител е договорена изработка- преустройство на обект-ресторант, находящ се в [населено място],Студенетски град, [жилищен адрес]съобразно одобрено КСС. Договорният срок на изпълнение е един месец. В изпълнение на сключения договор от изпълнителя Ем Трейд С. ЕООД е изготвена ценова оферта с посочване стойността на описани строително-монтажните работи(СМР) и ДДС. Между страните са подписани 3 бр. Протоколи (Обр. 19) за извършени СМР, в които е посочен обекта по договора за изработка и са описани отделните видове СМР, като е посочена тяхната цена без ДДС и с начислено ДДС на отделен ред. От доставчика на съответните на протоколите дати са издадени 3 бр. фактури с посочване на данъчна основа и ДДС на отделен ред и основание „СМР по договор“ /№ 63/27.02.2018г., №64/28.02.2018г. и №65/28.02.2018г./

С договор за ремонтни дейности на товарни автомобили от 10.06.2018г., сключен между „Балан 2008“ ЕООД ( възложител) и „Ем Трейд София“ ЕООД (изпълнител) е договорено извършването на ремонт и диагностика на 6 броя товарни автомобили, собственост на трето лице, по заявка на възложителя срещу заплащане на възнаграждение /л.789 приложение 4/. Към договора са приложени 4 бр. заявки с посочване на рег. № и марка на автомобилите, които следва да бъдат ремонтирани, ремонтните дейности, които трябва да се извършат и съответната дата на предаване на автомобила. Съответно, има приложени и два броя протоколи за извършените ремонтни дейности с посочване на автомобилите, предаването им на възложителя и стойността на извършените ремонтни дейности, които са относими към фактури № 1...49/21.07.2018г. и №1...52 от 25.07.2018г., издадени от „Ем Трейд София“ЕООД.

Относно горепосочените фактури, издадени от „Девин инвест“ ЕООД и „Ем Трейд София“ ЕООД съдът приема, че са доказани предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във вр. чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС и е установено наличие на реални доставки-извършени СМР и ремонти на автомобили от доставчика. Приема, че представените в хода на ревизионното производство доказателства установяват наличие на реални доставки; По всички фактури издадени от тези доставчици са налице протоколи обр.19 за

извършени СМР (предмет на сключения между страните договор) и протоколи за извършените ремонтни дейности на автомобилите. Протоколите са подписани от страните по договора и съдържат информацията относно извършените дейности.

Не така стои въпроса със следните представени фактури, обосноваващи доставки- услуги, издадени от „Ем Трейд София“ ЕООД, както следва:

**за месец януари 2018г.-** №56/27.01.2018г., №57/28.01.2018г. и №58/29.01.2018г. (общ размер на начисленото ДДС 4 810 лв.);

**за месец май 2018г.-** №88/30.05.2018г., №89/30.05.2018г., №90/30.05.2018г., №91/1.05.2018г., №92/31.05.2018г., №93/31.05.2018г. (общ размер на начислено ДДС 9 500лв.);

**за месец юни 2018г.:** фактури №1...7/04.06.2018г., №1...8/08.06.2018г., №1...9/11.06.2018г., №1...10/14.06.2018г., №1...11/18.06.2018г., №1...12/19.06.2018г., №1...13/21.06.2018г., №1...14/22.06.2018г. и №1...15/23.06.2018г. (общ размер на начислено ДДС 13 900лв);

**месец юли 2018г.-** №97/31.05.2018г., №1...50/24.07.2018г., №1...52/26.07.2018г., №1...53/27.07.2018г. и №1...54/30.07.2018г. (общ размер на начислено ДДС 6 853лв) и

**месец август 2018г.-** №1...60/22.08.2018г., №1...61/23.08.2018г., №1...62/24.08.2018г., №1...63/27.08.2018г., №1...64/28.08.2018г., №1...65/29.08.2018г. и №1...66/30.08.2018г. (общ размер на начислено ДДС 11 520 лв.).

По делото жалбоподателят е представил единствено процесните фактури, като липсват доказателства относно реалното предоставяне на услугите т.е. липсват доказателства за наличие на някакъв вид правоотношения, сключени между жалбоподателят като възложител и „Ем Трейд София“ ЕООД като изпълнител. Липсват представени договори, от които да се установят взаимоотношенията между страните – какво е договаряно като предмет, за какъв период от време, цената на услуга, както и липсват доказателства относно факта доставчика да има възможност да предоставя този вид услуга. Отделно от това, посочените фактури не съдържат релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. Посочено е само „услуга по договор“, липсва посочване на договора и съответния обект/предмет, за който се отнася. Няма и съпътстващи доставката документи, от които да може да се установи предмета и цената на услугата. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване съответствието им на действително извършена сделка, възможността за доказване реалността

на доставката, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по тези фактури.

По изложените причини РА в тази му част е законосъобразен и обосновано е отказано правото на данъчен кредит по посочените фактури, чиито общ размер на начислен ДДС е 46 583 лв.

**По отношение на фактурите, отнасящи се до доставка на услуги-пълна диагностика и ремонт на автомобили, издадени от Б. 2008 към Хамър 2000 ЕООД / л.50/:** както е отразено в РД, при извършена ревизия на „Хамър 2000“ ЕООД за периода 01.05.2017г.-31.01.2019г. е издаден РА № Р-22221519001324-091-001/15.10.2019г., с който не е признато право на данъчен кредит за въпросните посочени фактури /№ 2....149/21.07.2018г., № 2....150/23.07.2018г., № 2....151/30.07.2018г./ След справка в информационните масиви на АССГ, се констатира, че по жалба на „Хамър 2000“ ЕООД срещу РА № Р-22221519001324-091-001/15.10.2019г е образувано административно дело 5875/20г. по описа на съда. С Решение №1937/24.03.21г. съдът е потвърдил РА в посочената част, като е приел за обоснован и законосъобразен отказът на органите по приходите да признаят право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от „Балан 2008“ ЕООД. От информационната система на Върховен административен съд се установява, че с Решение №5475 по адм. дело 8082/21г. по описа на ВАС е потвърдено Решение №1937/24.03.31г. по адм. дело 5875/20г.

За пълнота на съдебното производство следва да се посочи и следното- видно от решението на директора на дирекция ОДОП, с което е потвърден оспорваният РА е, че в случая са наведени твърдения за т.нар. данъчна злоупотреба, тъй като за „Балан 2008“ ЕООД не е било възможно да не знае, че участва в сделки, свързани с данъчни измами, а факта на извършени данъчни измами в случая се обосновавал с формалния начин на документиране на договорните отношения, липсата на документи относно последваща реализация на доставките, както и конкретно установени факти (че адреса за кореспонденция на „Балан 2008“ ЕООД и „Д. инвест ЕООД е един и същ, а „Девин инвест“ ЕООД и „Ем Трейд София“ ЕООД ползват една и съща складова база).

Въпреки че счита издадения РА частично за обоснован и законосъобразен, съдът намира твърденията за данъчна злоупотреба-

данъчна измама за недоказани по делото; тези твърдения подлежат на доказване от органите по приходите, но в процесния случай това не е направено. Констатациите, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се установяват и при разпределената доказателствена тежест за същите. Съмнения при прекия доставчик по повод отношенията помежду им, при установено предаване на стоката и последващата ѝ реализация за целите на икономическата дейност на получателя и добросъвестност на получателя, не влияе на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя. Обстоятелството, че две дружества ползват един и същ адрес за кореспонденция, както и че две дружества- доставчици ползват една и съща производствена база, не доказва нищо, тъй като не опровергава реалността на доставките.

По всички изложени съображения съдът намира РА за незаконосъобразен и необоснован в частта на допълнително определените задължения по ЗДДС в размер на 330 930.69 лв. и начислените лихви за забава в размер на 98 276.69лв, както и за законосъобразен и обоснован в частта на допълнително определените задължения по ЗДДС в размер на 46 583 лв. и лихви за забава в размер на 8 896.44лв.

От жалбоподателя се претендират разноски в размер на 9 450 лв. (за проведените съдебни п-ва до момента, в т. ч. предходното първоинстанционно п-во и проведеното касационно п-во). С оглед гореизложеното, изчислено съразмерно на материалния интерес, определен от отменената част на РА, на същия следва да се присъдят разноски в размер на 8 368.31 лв.

При този изход на спора на ответника също следва да се присъдят разноски, като и пред настоящата, както и пред предходните инстанции, той е претендирал юрисконсултско възнаграждение. Същото е дължимо на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК във вр. Наредба за минималните размери на адвокатски възнаграждения (в молба пред ВАС е посочен и минималния му размер съгл. Наредбата- 24 037 лв.).

С Решение на Съда на ЕС от 25 януари 2024г. по дело С-438/22 по преюдициално запитване, отправено от Софийски районен съд, е прието, че член 101, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС следва да се тълкува в смисъл, че ако се установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на

която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочените разпоредби, националният съд е длъжен да откаже да я приложи. Решенията на Съда на ЕС по преюдициални запитвания са задължителни за всички съдилища на основание чл. 633 ГПК, поради което настоящият съдебен състав счита, че посочените в наредбата размери на адвокатските възнаграждения, а оттук и следващите се размери на юрисконсултски възнаграждения, не са обвързващи за съда. Следователно същите подлежат на преценка от съда с оглед вида на правния спор и съществуващия материален или нематериален интерес, видът и количеството на извършената работа и преди всичко фактическата и правна сложност на делото.

Настоящото дело се отличава с фактическа и правна сложност, заради обема на проведеното ревизионно производство и множеството детайлни дейности като част от изследваната търговска дейност на ЗЛ. От друга страна, по делото и пред съответните съдебни инстанции до момента процесуалният представител на ответника не е ангажирал доказателства, не е представял и писмена защита. В хода на делото по същество изявленията са били кратки и без излагане на аргументи. Спорът е с висок материален интерес, но уваженият в полза на ответника такъв е близо осем пъти по-малък от претендирания. С оглед горното, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в полза на ответната страна следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1000 лв. за всички съдебни инстанции до момента.

*По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град*

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22221518005761-091-001/16.06.2020г., издаден от И. Р.- началник сектор, възложил ревизията и А. И.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1365/04.09.2020г. на директора на Д "ОДОП"С. при ЦУ на НАП, в частта, с която е отказано право на данъчен кредит в размер на 330 930.69 лв. по фактури, издадени от доставчиците „Ем Трейд София“ ЕООД, „Хамър 2000“ ЕООД и „Девин Инвест“ ЕООД и са начислени лихви за забава в размер на 98 276.69 лв.



**ПОТВЪРЖДАВА** **Ревизионен** акт №  
Р-22221518005761-091-001/16.06.2020г., издаден от И. Р.- началник  
сектор, възложил ревизията и А. И.- главен инспектор по приходите,  
ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1365/04.09.2020г. на  
директора на Д "ОДОП"С. при ЦУ на НАП, в частта , с която е отказано  
право на данъчен кредит в размер на 46 583 лв. по фактури, издадени от  
доставчика „Ем Трейд София“ ЕООД, и са начислени лихви за забава в  
размер на 8 896.69 лв.

**ОСЪЖДА** Централно управление на Националната агенция за приходите  
да заплати на „Балан 2008“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], сумата от 8 368.31лв.  
/осем хиляди триста шестдесет и осем лева и тридесет и една стотинки/  
представляваща направени по делото разноси.

**ОСЪЖДА** „Балан 2008“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Централно  
управление на Национална агенция по приходите 1000 /хиляда/ лева,  
представляваща направени по делото разноси.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен  
административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за  
неговото изготвяне.