

РЕШЕНИЕ

№ 4590

гр. София, 10.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 03.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **3350** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба от "БХМ -АЛПИН" ООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221021000247-091-001/06.12.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С. - К. Г. М. - началник сектор, орган, възложил ревизията, И. Р. Н. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 312/25.02.2022г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП. С жалбата, в ход по същество и в писмена защита се иска отмяната на РА, както и да се присъдят всички разноски в общ размер 3 503,20лв. съгласно доказателствата за плащане и списък на разноските. В обобщение са изложени следните съображения:

1. Излага съображения за нищожност на РА на основание, че при издаването му като електронен документ са нарушени разпоредби на Регламент (ЕС) №910/2014 и Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги. Позовава се на чл.3, т.12, т.15 и т.35, буква "г" от Приложение I към Регламента, на чл. 3, ал.1, чл.13, ал.1, ал.3 и ал.4, на чл.16, ал.1 за да обоснове извода, че: квалифицираният електронен подпис (КЕП) трябвало да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на чл.24 от Закона и удостоверение за връзката между автора на публичния ключ; квалифицираното удостоверение за електронен подпис следва да съдържа данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния

подпис, но такива данни по делото не били налични. Също се твърди, че наличието на първоначален сертификат за издаване на електронен подпис удостоверява единствено обстоятелството, че е издаден на определено лице електронен подпис с определени параметри. Този сертификат не удостоверявал валидирането на електронния подпис към момента на подписване на електронните документи. Валидирането на електронния подпис се удостоверявало с последващо квалифицирано удостоверение за електронен подпис, което се генерирало и съхранявало от доставчика на удостоверителната услуга и служело на получателя на електронния документ да го провери за авторство и интегритет. Позовава се на практика на Върховен административен съд относно спазването на посочените изисквания. Претендира, че процесният РА е в противоречие с Решение на СЕС от 20.10.2022г. по дело С-362/21, с което е дадено тълкуване на чл.3, т.12 от Регламента, и конкретно - че при липса на "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" е достатъчно основание да се приеме, че електронният подпис не представлява "квалифициран електронен подпис" по смисъла на чл.3, т.12, обозначаването му като "професионален електронен подпис" е ирелевантно, съдът бил задължен да провери при оспорване дали са изпълнени всички предвидени в чл.3, т.12 кумулативни условия, и по-специално да провери дали са изпълнени условията по чл.26 и по приложение I към регламента.

2.Претендира незаконосъобразност и необоснованост на РА, констатациите и изводите в РА противоречали на писмените доказателства, - договори, приемо-предавателни протоколи, платежни документи и документи за последваща реализация на предмета на спорните доставки. Заключение по съдебно-счетоводната експертиза, прието без оспорване, било изготвено след проверка в счетоводството на жалбоподателя, като било видно плащане от жалбоподателя към доставчиците, отразено счетоводно, получените услуги били използвани в икономическата дейност на жалбоподателя, а според вещото лице счетоводството било водено редовно, към всяка от процесните фактури имало придружаващи документи за доставката. Позовава се и на свидетелските показания на К. Н. - представляващ възложителя "Фърст Фасилити България" ЕООД, който потвърдил пред съда за възложените на дружеството-жалбоподател услуги по почистване на фасади.

3. Задължителната тълкувателна практика на Съда на ЕС относно поведението на доставчиците и доказателствата за обезпечеността на доставчиците, трайно приемала, че жалбоподателят не можело да бъде санкциониран с непризнаване на право на данъчен кредит заради поведението на доставчиците, включително, когато не са открити на адрес, не са представили документи, нямат законно наети работници, не могат да докажат своята обезпеченост, имали пропуски по отношение на регистрацията по ДДС, декларирането и внасянето на данъка и т.н. Практиката на ВАС относно неустановената материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците трайно приемала, че неустановената материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците, не съставлявала основание за непризнаване на правото на данъчен кредит, след като са налице доказателства, че доставката е изпълнена и нейният предмет е получен от жалбоподателя. В тази връзка са посочени редица дела, последните по време - Решение № 11158/06.1.2022г. на ВАС по адм.д. 5483/2022г., Решение № 11504/13.12.2022г. по адм.д. 2245/2022г., Решение № 9732/28.09.2021г. на ВАС по адм.д. №3204/2021г. и други.

4.В писмената защита адв. П. излага и подробни съображения по всяка от доставките. Счита, че доказателствата към всяка фактура - договор, приемо -предавателен протокол, преценени поединично и в тяхната съвкупност, установявали по категоричен начин наличието на реално доставени услуги по процесните фактури, както и всички обстоятелства, касаещи фактическото осъществяване на доставките - възлагане, отчитане, предаване и приемане, тяхното заплащане, коректното им отразяване в счетоводството на жалбоподателя.

5.Позовава се на заключението на съдебно-счетоводната експертиза - изводите на вещото лице в заключителната част, на свидетелските показания на К. Н., на съдебната практика на ВАС - неустановената материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчика, не е основание за непризнаване на право на данъчен кредит, след като са налице доказателства, че доставката е изпълнена и нейният предмет е получен от жалбоподателя, посочва съдебна практика на ВАС: Решение № 5073/30.05.2022г.на ВАС, по адм.д. 8430/2021г. , Решение № 3875/20.04.2022г.по адм.д.7658/2021г., Решение № 3625/15.04.2022г. по адм.д.6848/2021г. и други. Също се изтъква, че в посочените решения ВАС приема, че обстоятелствата относно ресурсната обезпеченост на доставчика не са основание да се отрече претендираното право на приспадане на данъчен кредит, също че е без значение обстоятелството по какъв начин доставчиците са изпълнили доставките, след като било установено, че такова изпълнение е налице - цитира Решение № 16572/11.12.2013г. по адм.д. 11266/2013г., Решение № 16012/03.12.2013г. на ВАС по адм.д. 7048/2013г.

6.Позовава се на обстоятелството, че дружеството е осъществило последващи облагаеми доставки на клиенти на дружеството - основната му дейност била извършване на специализирани услуги с алпинисти - хидро и топло изолация, измиване на фасади и стъкла на сгради и други, Всички получени услуги били непосредствено свързани с дейността на дружеството. Ако не е получило предмета на услугите по спорните фактури, дружеството не би могло да осъществява нормално дейността си през процесните данъчни периоди също се позовава на съдебна практика на ВАС, в която се приемало, че последващите доставки представлявали доказателствена индиция за факта, че жалбоподателят е получил процесните доставки - Решение 9397/10.07.2018г. по дело 14 577/2017г. и други.

7.Също адв. П. се позовава и на извършеното плащане по процесните фактури, в която връзка и на Решение № 9366/09.07.2018г. на ВАС по адм.д. 14268/2017г., Решение № 16572/11.12.-2013г. на ВАС по адм.д. 11266/2013г.

Счита, че дружеството е удостоверило реалността на процесните доставки посредством представените доказателства, изводът за обратното на ревизиращите органи бил в противоречие с практиката на СЕС - решението по дело С-324/11. Изцяло неотнормисими били нередности при доставчиците, в това число, че не са внасяли дължими данъци и осигуровки.Също се позовава и на решенията на СЕС по делата С-80/11 и С-142/11, във връзка с които са изложени аргументи в жалбата пред съда.

По горните съображения, на първо място се иска от съда да прогласи за нищожен процесния РА, тъй като бил съставен като електронен документ, който не бил валидно подписан с квалифициран електронен подпис, алтернативно - да се отмени акта, досежно допълнително определените задължения на дружеството в общ размер 26 800,83 лв., ведно с лихви за забава - 8 433,59лв. в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури от доставчиците "Ками инвест 93" ЕООД,

"Евро миг 73" ЕООД, "Мето строй 73" ЕООД, "Сла и зо" ЕООД и "Сими 2019" ЕООД.

ОТВЕТНИКЪТ - чрез юрк. К., оспори жалбата изцяло, като иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ като неоснователна и недоказана, счита РА за правилен, а в хода на съдебното производство, дори и от разпита на свидетеля се установило, че както и в решението на директора на ОДОП е посочено, дори да се установи, че тези доставки са изпълнени от ревизираното лице, то няма доказателства, че изпълнители са точно дружествата по процесните фактури, по които се претендира право на данъчен кредит. Претендира присъждането на юрисконсутско възнаграждение.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, а допълнително пред съда по искания на страните - изслушани са заключения на вещи лица по съдебно -икономическа и съдебно - техническа експертизи, и свидетелските показания на К. Н., заемал длъжност по договор за управление във фирма „Ф. Ф. България“.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК на процесния РА, в резултат на което приема от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

С жалбата по делото РА се оспорва в частта за установени задължения по реда на ЗДДС в общ размер 26 800,83 лв. и лихви в размер на 8 433,59, произтичащи от непризнато право на данъчен кредит за данъчни периоди пред 2017, 2018 и 2019г. В тази част РА е потвърден с Решение № 312/25.02.2022г. на директора на ДОДОП.

Решението на директора, издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, е връчено на дата 25.02.2022г., а жалбата до съда е от 11.03.2022г. Изложеното обуславя извод за процесуална допустимост на оспорването по чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазване на процесуалните правила и изискванията за съдържанието му - подписи на издателите му

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021000247-020-001/14.01.2021 г., издадена от К. М. -началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-28 от 18.02.2020 г. па директора на ТД на НАП С., е възложена ревизия на „БХМ-АЛПИИ“ ООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от м.04.2017г. до м.12.2019 г.

ЗВР е издадена като електронен документ, връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във вр.чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 08.02.2021 г., което се установява от удостоверение за извършено връчване по електронен път чрез активиране на електронна препратка от конкретен електронен адрес - [електронна поща], на който са връчвани електронно и всички други актове на органи по приходите, което е потвърдено и пред вещото лице А., съответно получаването им чрез активиране на препратката.

Срокът на ревизията е продължен до 08.07.2021 г.сътс заповед от 05.05.2021г., издадена от същия орган.

От органите по приходите, на които е възложена ревизията - И. Н. – главен инспектор, ръководител на ревизията и С. П. – главен инспектор, е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021000247-092-001 от 12.10.2021 г. – също като електронен документ, видно от начина на подписването му на л.59 от делото. РД е връчен на дружеството, но същото не е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Въз основа на РД е издаден и оспорения по делото РА №Р-22221021000247-091-001 от 06.12.2021 г. от К. М. - орган, възложил ревизията и И. Н. - ръководител на ревизията. РА е издаден като електронен документ, видно от л. 68 от делото, и връчен на 08.12.2021 г. електронно.

Във връзка с издаването на РА като електронен документ и подписването му с КЕП, по делото е изслушано заключение на вещо лице – М. А., който при изготвил същото въз основа на :

-съдържание на компакт диск, наименуван „БХМ Алпин“ ООД, представен по делото -проверката на кореспонденцията между НАП и жалбоподателя – по електронна поща, на вещото лице били предоставени файловете, изпратени от НАП на жалбоподателя като електронни документи, които изследвал.

Вещото лице посетило офиса на дружеството, където са му предоставени всички документи, получени от НАП. В съдебно заседание допълни, към жалбоподателя се изпращали линкове, които съдържали препратка към файловете с електронни документи, които имало срок от 30 дни. Към жалбоподателя не били изпратени файлове, а линкове, които не съдържат тези файлове, но предоставяли достъп до тях.

Вещото лице даде пример за подписите на стр. 68 от РА – като посочи, че в криптиран вид се съдържа квалифицираното удостоверение към електронния подпис и информацията за служителя. В нечетим вид за другите се съдържали всички данни, необходими за КЕП, това бил единият от видовете вериги за такъв подпис, имало и друг тип. На стр. 8 от заключението се съдържали данни за потвърждение, че подписът отговарял на Регламент №910/2014г.

Жалбоподателят претендира, че наличието на първоначален сертификат за издаване на електронен подпис удостоверява единствено обстоятелството , че на определено лице е издаден електронен подпис с определени параметри. Този сертификат не удостоверявал валидирането на електронния подпис към момента на подписването на електронните документи, валидирането на електронния подпис се удостоверява с последващо квалифицирано удостоверение за електронен подпис, което се генерира и съхранява от доставчика на удостоверителна услуга, и служи на получателя на електронния документ да го провери за авторство и интегритет. Електронен документ е подписан с КЕП само ако е налице квалифицирано удостоверение за електронно подписване. Освен национална съдебна практика, се позовава и на Решение от 20.10.2022г. по преюдициално дело С-362/21 и конкретно даденото тълкуване на чл.3, точка 12 от Регламент 910/2014, че при липса на "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" по смисъла на чл.3, точка 15 от този регламент. Когато това обозначаване се оспорва в рамките на съдебното производство, националният съд е длъжен да провери дали са изпълнени всички предвидени в чл.3, точка 12 кумулативни условия, което го задължава по-специално да провери дали са изпълнени условията по чл.26 от Приложение I към регламента.

Съдът намира горните доводи за изцяло неоснователни, доколкото вещо лице, компетентен в областта на квалифицираните електронни подписи, с дадените отговори и изяснения, е категоричен в своето заключение, че изследваните от него

актове на органите по приходите – ЗВР, РД и РА, са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Тъй като е налице правен спор, установеното от експерта със заключението замества издаването на удостоверение от доставчик на удостоверителни услуги. В случай, че КЕП се доказва само с посоченото удостоверение, то възможността за оспорване на КЕП пред съд би лишена от смисъл.

Предвид изложеното, съдът приема, че процесният РА е издаден от компетентни органи, в изискващата се от закона форма и в рамките на производство, което е законосъобразно образувано, няма основания за обявяването му за нищожен.

По материалната законосъобразност на РА

Правният спор касае установени с РА задължения по ЗДДС общо в размер на 26800,83лв. и лихви в размер на 8 433,59лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди: м.04,06,07,10 и 11.2017г., от м. 05 - 07.2018г., м.06-08.2019г. и м. 10-12.2019г., по фактури, издадени от доставчиците: „Ками инвест 93“ ЕООД, „Евро миг 73“ ЕООД, „Мето строй 73“ ЕООД, „Сла и зо“ ЕООД и „Сими 2019“ ЕООД. Съгласно констатациите на РД, основният предмет на дейност на „БХМ-АЛПИН“ ООД през ревизираните периоди е извършване на специализирано почистване на сгради и промишлени обекти, специализирани услуги от алпинисти, полагане на хидро и топлоизолации, измиване на фасади и стъкла на сгради и други.

В хода на ревизията е извършено посещение в офиса на „БХМ-АЛПИН“ ООД с цел преглед на Оригинални търговски и счетоводни документи, обективизирано в Протокол №1614604 от 07.07.2021г. С Протокол от 06.07.2021 г. са приобщени документи, събрани при извършени проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ на „БХМ-АЛПИН“ ООД, приключила с Протокол от 18.12.2020 г. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ , изискани са търговски и счетоводни документи. На основание чл. 45 от ДОПК. са извършени насрещни проверки на доставчиците по спорните фактури, резултатите от проверките са обективизирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/. В отговор всичко доставчици - "Ками Инвест 93" ЕООД, М. СТРОЙ 73“ ЕООД , „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД, „СЛА И 30“ ЕООД и „СИМИ 2019“ ЕООД , са представели фактурите, ведно с копия на фискални бонове, договори и приемо-предавателни протоколи към тях, счетоводни регистри. При проверките е констатирано, че на „МЕТО СТРОЙ 73“ ЕООД е извършена ревизия по реда на ЗДДС за периодите от 01.08.2017 г. до 30.04.2018 г., приключила с РА №Р-22220618004887-091-001 от 28.03.2019г., с който са установени задължения в особено големи размери. Идентично на "СИМИ 2019“ ЕООД е извършена ревизия за задължения по по ЗДДС за периодите от м.

06.2019 г. до м. 07.2019 г., приключила с РА, с които са установени задължения в особено големи размери.

По връченото ИПДПОЗЛ, „БХМ-АЛПИН“ ООД е представило фактури, придружени с касов бон, договори и приемо-предавателни протоколи, справки за последваща реализация на услугите по спорните фактури, и фактури на клиенти, счетоводни регистри. Установено е, че всички фактури от доставчиците "Ками Инвест 93" ЕООД, М. СТРОЙ 73“ ЕООД, „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД, „СЛА И 30“ ЕООД и „СИМИ 2019“ ЕООД, са отразени в счетоводството на „БХМ-АЛПИН“ ООД, по сметка 6011 "Разходи за външни услуги", всички разплащания са отразени като извършени в брой, а според писмените обяснения на управителя на последното дружество, контактите са осъществявани по телефона или чрез интернет, органите по приходите са отбелязали като относим факт, че кореспонденция за търговските взаимоотношения не е предоставена. Установени са и обстоятелства за броя на регистрираните трудови договори и за свързаност между доставчиците.

При проверка в системата на НАП е установено, че доставчиците са включили в дневниците си за продажби и справки -декларации фактурите, издадени от Б. - А. ООД, доставчиците нямали собствени недвижими имоти и МПС, договори за наем за такива, deregистрирани са по ЗДДС при установени обстоятелства по чл.176 ЗДДС, доставчиците не са представили фактури за предходни доставчици. На доставчиците били правени множество проверки по реда на чл.32 ДОПК, същите декларирали продажби в особено големи размери и задължения по ЗДДС в много малки размери, в хода на проверките не били установени доказателства за реално извършвана дейност.

Във ведомост на гражданските договори за м. 06.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 08.2019 г. на "СИМИ 2019“ ЕООД са вписани идентификационни данни за О. С. М., Й. П. Н. и И. Г. Д., за които при проверка в информационната система на НАП е установено, че за тези лица не са подадени годишни данъчни декларации по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за доходите. Не са представени граждански договори, сключени с лицата. Установено е, че през м. 06.2019 г. дружеството е извършвало доставка на череша, набрани в градина в землището на [населено място], общ. Нови Пазар, а при проверка било установено, че по граждански договори били наети берачи на череша.

Изводът, че между дружествата-доставчици съществува връзка се основава на следните установени обстоятелства: документите по ИПДПОЗЛ били изпратени от един и същ адрес в [населено място], на който са регистрирани доставчиците "КАМИ ИНВЕСТ 93" ЕООД, "ЕВРО

МИГ 73"ЕООД и "МЕТО СТРОЙ 73" ЕООД. На същия адрес обаче нямало офиси или други обекти на тези дружества, било установено, че на този адрес се помещавала счетоводна къща. Другите доставчици - "СЛА и ЗО" ЕООД и "СИМИ 2019"ЕООД са регистрирани също на едни и същ, различен от другите доставчици адрес, но на който също няма офиси или други обекти на същите дружества. Всички ИПДПОЗЛ били изтеглени от един и същи IP адрес, справките декларации също е установено, че са подавани със един и същ квалифициран електронен подпис и IP адрес.

Едно и също лице - П. С. Б. е едноличен собственик на капитала на "СЛА и ЗО" ЕООД от 2015г. - до 03.04.2018г., е бил назначен в "КАМИ ИНВЕСТ 93" ЕООД., а от 03.04.2018г. до 22.11.2018г. - в "МЕТО СТРОЙ 73" ЕООД, от 11.09.2019г. - 20.02.2020г. - в "СИМИ 2019" ЕООД. Също П. С. Б. е едноличен собственик на капитала и на "КАМИ ИНВЕСТ 93" ЕООД от м. 06- 08.2015г.

Също от информационната система на НАП органите по приходите са установили сключени трудови договори с едни и същи лица. Така лицата М. С. Б. (2017- 2019г.), М. Г. Р. (2015г. - 2020г.) и М. В. М. (2015г. - 2020г.), са назначавани последователно в дружествата "ЕВРО МИГ 73"ЕООД, "МЕТО СТРОЙ 73" ЕООД и в "СЛА и ЗО" ЕООД, като в периода 09.2019г. - 02.2020г., М. М. е назначена едновременно в последното дружество и в "СИМИ 2019" ЕООД.

В хода на ревизията по спорните фактури са представени договори и протоколи към тях и конкретно следното:

1)По доставките, получени от „СИМИ 2019“ ЕООД, за които с РА е отказано право на данъчен кредит в размер 10 324 лв. за данъчни периоди м. 06, 07, 08, 10, 11 и 12.2019 г., са представени договори между „БХМ-АЛПИН“ ООД - възложител и „СИМИ 2019“ ЕООД - изпълнител и приемо-предавателни протоколи:

-Фактура №19/07.06.2019 г. и 21/11.06.2019 г. с касови бон, във връзка с която са представени: Договор за изграждане на съоръжения от 01.06.2019 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с почистване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 10.06.2019 г., за следната услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактура № 26/26.06.2019 г. и 59/17.07.2019 г.с касов бон, във връзка с която са представени: Договор за изграждане на съоръжения от

25.06.2019 г. с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], кв. П., [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 26.07.2019 г. за следната услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтирана на съоръжения и почистване на местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактура № 46/04.07.2019 г. и 70/28.07.2019 г. с касов бон, Договор за изграждане на съоръжения от 01.07.2019 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с почистване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 15.07.2019 г., за изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтирана на съоръжения и почистване на местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактура № 89/15.08.2019 г. с касов бон, към същата е представен Договор за изграждане на съоръжения от 01.08.2019 г., с предмет: изграждане на безопасителни прегради на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 15.08.2019 г., видно от който е извършена следната услуга - изградени безопасителни прегради, които са демонтирани след ремонта и са почистени местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактура №№ 132/07.10.2019 г. и 150/29.10.2019 г. с касов бон към тях; Договор за изграждане на съоръжения от 01.10.2019 г., с предмет: изграждане на безопасителни съоръжения за обезопасяване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 29.10.2019г. за услуга - изградени безопасителни съоръжения, демонтирани след ремонта и почистени местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактура № 139/15.11.2019 г. с касов бон към нея; Договор за почистване от 02.11.2019 г., с предмет: почистване на отваряеми прозорци, дограма и остъкление до 3 м. височина на обект на възложителя, находящ се в [населено място]. [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 15.11.2019 г. за услуга почистване на отваряеми прозорци, дограма и остъкление до 3 м. височина, услугата приета без забележки;

-Фактура № 173/04.12.2019 г. и 189/20.12.2019 г. с касови бонове към тях; Договор за изграждане на съоръжения от 01.12.2019 г., с предмет:

изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с почистване на фасата на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 20.12.2019 г., за услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, които са демонтирани след ремонта и са почистени местата около обекта, приета без забележки;

-Фактура № 101/29.08.2019 г. с касов бон към нея; Договор за почиствани от 02.08.2019 г., с предмет: изработване и изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с почистване на фасата на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 29.08.2019 г., за услуга - изграждане на обезопасителни съоръжения, които са демонтирани след ремонта и са почистени местата след приключване на ремонта услугата е приета без забележки.

Не е представена фактура №0..0101 от 29.08.2019 г., издадена от "СИМИ 2019" ЕООД.

2)По фактурите за доставки от „Мето строй 73“ ЕООД, е отказано право на данъчен кредит в размер 5 480.24 лв. за данъчни периоди м. 06 и 07.2018 г. Към издадените от този доставчик фактури са представени касови бонове, договори между „БХМ-АЛПИН“ ООД – възложител и „Мето строй 73“ ЕООД – изпълнител, както и приемо- предавателни протоколи:

-Фактури № 160/12.06.2018 г. и №173/28.06.2018 г. с касови бонове; Договор за изграждане на съоръжения от 01.06.2018 г. с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасата на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 30.06.2018 г. за услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, услугата е приета без забележки;

-Фактури № 185/06.07.2018 г. и №209/30.07.2018 г. с касови бонове; Договор за изграждане на съоръжения от 02.07.2018 г. с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасата на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], посочени са срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 30.07.2018 г. за услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

Фактури № 158/09.06.2018 г. и №215/26.07.2018 г., ведно с касови бонове

към тях; Приемо-предавателен протокол от 26.07.2018 г. за услуга - едностранно почистване на защитено стъкло на окачена фасада, услугата е приета без забележки.

3) По фактури за доставки, издадени от „Евро миг 73“ ЕООД, с РА е отказано право на данъчен кредит в размер 4 300 лв. за данъчни периоди м. 07, 10 и 11.2017 г. и м. 05.2018 г. Към издадените от този доставчик фактури са представени касови бонове, договори между „БХМ-АЛПИН“ ООД – възложител и „Евро миг 73“ ЕООД – изпълнител, както и приемо-предавателни протоколи:

-по Фактури № 1 ...749/20.07.2017 г. и №1 ...754/25.07.2017 г., ведно с касови бонове към тях; Договор от 01.07.2017 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 23.07.2017 г., видно от който е извършена следната услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактури №№ 1 ...289/24.10.2017 г. и 1...291/26.10.2017 г. с касови бонове към тях; Договор от 01.10.2017 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 23.10.2017 г., видно от който е извършена следната услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, както и че услугата е приета без забележки;

-Фактури № 1 ...330/27.11.2017 г. и №1 ...313/10.11.2017 г. с касови бонове към тях; Договор от 02.11.2017 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 15.11.2017 г., за услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, услугата е приета без забележки;

-Фактури №1 ...497/02.05.2018 г. и №1 ...516/23.05.2018 г. с касови бонове към тях; Договор от 02.05.2018 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасада на обект на възложителя, находящ се в [населено място], кв. П., [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от

23.05.2018 г., услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, услугата е приета без забележки.

4) По фактурите за доставки от „Ками инвест 93“ ЕООД, с РА е отказано право на данъчен кредит в размер 3 400 лв. за данъчни периоди м. 04 и 06.2017 г. са представени договори между „БХМ-АЛПИН“ ООД – възложител и „Ками инвест 93“ ЕООД – изпълнител, приемо-предавателни протоколи:

Фактури №№ 1 ...643/26.04.2017 г. и 1...645/28.04.2017 г. с касови бонове към тях; Договор от 05.04.2017 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасادا на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 20.04.2017 г. за а услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, услугата приета без забележки;

Фактури №№ 1 ...716/24.06.2017 г. и 1 ...719/26.06.2017 г. с касови бонове към тях; Договор от 01.06.2017 г., с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасادا на обект на възложителя, находящ се в [населено място], кв. П., [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 20.06.2017 г. за услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, услугата е приета без забележки;

- Фактура № 1 ...648/29.04.2017 г., издадена от „Ками инвест 93“ ЕООД на „БХМ-АЛПИН“ ООД, ведно с касов бон към нея и протокол за приемане на работата, описана във фактурата, без забележки.

5) По доставките, получени от „СЛА и 30“ ЕООД, с РА е отказано право на данъчен кредит в размер 3 296.59 лв. за данъчен период м. 11.2018 г. са представени договори, сключени между „БХМ-АЛПИН" ООД - възложител и „СЛА и 30“ ЕООД - изпълнител

-Фактура № 1/01.11.2018 г. с касов бон към нея; Договор за изграждане на съоръжения от 01.11.2018 г. с предмет: изграждане на съоръжения за обезопасяване на сграда във връзка с измиване на фасادا на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], посочени са срок и цената; Приемо-предавателен протокол от 30.11.2018 г., за услуга - изградени съоръжения за обезопасяване на сграда, демонтиране на съоръжения и почистване на местата около обекта, услугата е приета без

забележки;

-Фактура № 7/06.11.2018 г. с касов бон към нея; Договор за почистване от 02.11.2018 г., с предмет: почистване на отваряеми прозорци, дограма и остъкление до 3 м. височина на обект на възложителя, находящ се в [населено място], [улица], като в договора е посочен срока и цената; Приемо-предавателен протокол от 30.11.2018 г., за услуга - почистване на отваряеми прозорци, дограма и остъкление до 3 м. височина, услугата била приета без забележки.

По делото е изслушано заключение по съдебно-счетоводна експертиза, прието в съдебно заседание на 31.10.2022 г. Заключение е изготвено от вещото лице К. след посещение в счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице на поставените въпроси е дало следните отговори:

1. Процесните фактури, са намерили отражение в счетоводните регистри на „БХМ-Алпин“ ООД по дебита на счетоводни сметки 6011 „Разходи за външни услуги“ - в увеличението на извършените разходи за външни услуги, в кореспонденция със счетоводна сметка 401 „Доставчици“ с общата стойност (данъчна основа + ДДС) за отразяване на разчети - задължения към съответния доставчик по фактурите, както и по кредита на счетоводна сметка 500 „Каса в лева“, със общата стойност по фактурата – за плащането.

2. „БХМ-Алпин“ ООД е отразило плащания по процесните фактури по касов път, към всяка от процесните фактури са приложени касови бонове - по счетоводна сметка 500 „Каса в лева“.

3. Експертизата е установила съответствие между договор, протокол и фактура и стойност за всеки от процесните доставчици.

4. На въпроса дали услуги от вида по процесните фактури имат връзка с основната икономическа дейност на дружеството, вещото лице е изложило съображения ,като в заключение е посочило, че услугите по процесните фактури са използвани в икономическата дейност на жалбоподателя и осъществяваните последващи продажби, с изключение на фактура № 101/29.08.2019г. от доставчика „СИМИ 2019“ ЕООД и „БХМ-Алпин“ ООД фактури на клиенти за извършени доставки на услуги.

5. За процесния период 01.04.2017г. – 31.12.2019г. вещото лице не е установило в счетоводството на жалбоподателя „БХМ-Алпин“ ООД да има осчетоводени и деклариращи от други доставчици идентични услуги като обем и предмет_

6. На въпроса дали са спазени основните счетоводни принципи при

водене на счетоводството на жалбоподателя, редовно ли е водено, вещото лице е отговорило частично на поставения въпрос като посочва, че процесните фактури са осчетоводени текущо за периода, за който се отнасят и всички са въведени в дневника за покупки на жалбоподателя и са включени в съответната СД по ЗДДС.

Свидетелят К. Л. Н. е представлявал „Фърст фасилити България“ ЕООД по силата на договор за управление – 10 години. Между тази фирма и „БХМ-Алпин“ ООД имали договор за почистване на фасадите, които от 2 нараснали на 4, тогава започнали да предоговарят обема на работата всяка година и сроковете. Първоначално работели само двамата (управителят на дружеството К. и съпругата му), когато комплексът „Е. 2000“ станал три пъти по-голям, започнали да работят с фирми, но това били техни отношения, имали договорености за 2 пъти в годината, сроковете били кратки – 2-3 седмици. През 2013г. имало 15 000 кв.м. за почистване, не тези кв.м. не могат да се почистят от 2 души за 2 седмици. Със сигурност трябвало да работят с подизпълнители, те си наемаха фирми, не ги наемали постоянно, защото работата била 2 пъти годишно. Свидетелят заяви, че след свършване на работата минавали на оглед, приемали работата и подписвали протоколи и се издава фактура.

Правният спор между страните

Въз основа на представените доказателства, в РД и РА, както и в решението на ответника е прието, че „БХМ-АЛПИН“ ООД действително е извършило доставка към неговите клиенти на услуги с предмет "почистване на фасади, прозорци, монтаж и демонтаж на съоръжения за обезпечаване на сгради, но същите не са получени от доставчиците му "Ками Инвест 93" ЕООД, М. СТРОЙ 73" ЕООД, „ЕВРО МИГ 73“ ЕООД, „СЛА И 30“ ЕООД и „СИМИ 2019“ ЕООД. Направен е извод, че в случая е налице относителна обективна симулация на доставка, при която предметът на доставка не е наличен, свързан е с последващо разпореждане, но услугата не е извършена от издателя на фактурите и той не е действителния доставчик и с издадените фактури се цели дружеството-получател да упражни право на данъчен кредит. Направен е извод, че за да възникне правото на данъчен кредит следва да бъде доказано, че доставката е извършена от доставчика. Доставчиците не са представили доказателства за мястото на извършване на услугите, периодите, през които са предоставени, обем на дейностите по приемо-предавателните протоколи. Формиран е извод, че жалбоподателят

е недобросъвестно данъчно-задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка.

Ответникът в решението си е направил също анализ на предмета на фактурите, договорите и приемо-предавателните протоколи, изложил е и съображения за евентуалните начини на извършване на услугите, липсвали данни за обем и количество, формиран е извод, че липсват доказателства за предмета на доставките, посочен бил общо без да са уточнени конкретни параметри. В протоколите също не били посочени обем и количество на видовете работи. Ккато от ревизираното дружество така и от доставчиците не били представени доказателства за дейностите, които са извършвани по вид, количество и единична цена. Също директорът е посочил, че нито един от процесните доставчици не разполага с материални дълготрайни активи - например скелета, които да послужели за обезопасяване на сградите, не били заведени материали, използвани за извършването на услугите, отчетено е, че в дружествата през периодите на процесните доставки е имало назначени по трудови договори лица, но само част от тях са на длъжности, които могат да се отнесат към дейностите по изграждане на съоръженията.

Според директорът са налице обстоятелства, които налагали извода, че и двете страни по доставките не представляли доказателства за извършване на услугите. На следващо място въз основа на изискванията за съдържанието на данъчните документи, въз основа на които е допустимо да се признае правото на данъчен кредит - чл.114, ал.1 и по-конкретно т. 9 от ЗДДС относно изискването във фактурата да има данни за вида и количеството на стоката и вида на услугата, в който смисъл се е позовал и на съдебна практика на сЕС по делата С-271/12, т.36 - правото на приспадане може да се откаже при непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемане на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване на, естеството и стойността на фактурираните сделки. Директорът е посочил, че договорите, фактурите и приемо-предавателните протоколи, представени от ревизираното лице са непълни, тъй като същите не можели да бъдат обвързани с конкретни дейности, не можело да се установи видът на доставката и обемът на извършените работи. Директорът е посочил още, че в хода на ревизията и при административното обжалване на РА не са представени документи, които да доказват, че доставките по спорните фактури действително са получени от посочените в тях доставчици. Посочените във фактурите доставчици не са фактически изпълнители на услугите, доколкото не разполагали с ресурси за извършване на такива, застъпена е също тезата,

че са налице доставки в хипотезата на "относителна симулация". Също е изтъкнал и довод, че спорните доставки са документирани с еднотипни доказателства без данни за конкретна отчетност от страна на изпълнителите към получателя на услугите, в договорите липсвали съществени клаузи като начина на формиране на цената на възложените услуги, получателят не е задал предварително параметри на изпълнението и не е изисквал отчетност за разходите, нямало доказателства, че жалбоподателят проучил предварително надеждността на доставчиците за извършване на дейностите, за които са наети. Органът е посочил и, ч деклариранията дейност от доставчиците "СИМИ 2019" ЕООД, " СЛА И 30" ЕООД и "МЕТО СТРОЙ 73" ЕООД са декларирали дейност с код 9609 съгласно Класификацията на икономическите дейности - "други персонални дейности, неклассифицирани другаде", с позиции, посочени в решението, които не включват предоставянето на процесните услуги. Въз основа на тези обстоятелства е формиран извод, че дружествата-доставчици не извършват услугите, за които са наети, не притежавали техника и квалифициран персонал, липсвала икономическа логика в действията на "БХМ - АЛПИН" ООД. Можели да се направи извод, че страните по договорите не са насочили усилията си за постигане на конкретни икономически резултати.

Директорът е формирал извод в заключение, че по отношение на претендираното право на приспадане на данъчен кредит не се доказвали материално-правните изисквания за възникването и упражняването му, в т.ч. обективни данни, че жалбоподателят е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и , че е добросъвестен.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС във вр. чл.6 и чл.9 и чл.25, ал.2 и ал.6, т.1 ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъка по спорните фактури.

Жалбоподателят в жалбата и в писмена защита цитира съдебна практика на *ВАС*, като изтъква, че следните обстоятелства не съставлявали основание да се откаже правото на данъчен кредит:

- 1) Неустановената материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците не е основание за непризнаване право на данъчен кредит, след като са налице доказателства, че доставката е изпълнена и нейният предмет е получен от жалбоподателя.
- 2) Обстоятелствата относно ресурсната обезпеченост на доставчика не са основание да се отрече претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

3) Без значение е обстоятелството по какъв начин доставчиците са изпълнили доставките, след като е установено, че такова изпълнение е налице.

4) Последващите доставки представлявали доказателствена индиция за факта, че жалбоподателят е получил процесните доставки. Жалбоподателят е осъществил последващи облагаеми доставки към клиенти на дружеството, ако не е получило предмета по спорните фактури, дружеството не би могло да осъществява нормално дейността си през процесните данъчни периоди.

5) Позовава се и на наличието на плащане по процесните фактури, които обстоятелства съставлявали индиция за реалност на доставката.

6) Поддържа, че дружеството-жалбоподател е удостоверило реалността на процесните доставки, посредством представянето на необходимия за това доказателствен материал.

7) На получателя на облагаема услуга не е вменено законово задължение да проверява дали доставчиците му са встъпили в трудови и граждански правоотношения с лицата, които работят за тях. В действащото законодателство нямало правен механизъм, посредством който получател по облагаема доставка да може да провери дали доставчиците му спазват нормите на Кодекса на труда и имат назначени лица по трудови или граждански договори.

8) Счита, че в противоречие с практиката на СЕС изводът на ревизиращите органи, че доставките по спорните фактури не са извършени от посочените в тях доставчици, тъй като не разполагали с ресурси, и поради това неправилен и необоснован. Конкретно се позовава на решение от 06 09.2012г. по дело C-324/11 по тълкуването на Директива 2006/112, която трябвало да се тълкува в смисъл, че не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът за строителни услуги не е декларирал наетите от него работници, правото на приспадане можело да се откаже само когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят по фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане е част от данъчна измама, като е подчертал, че правото на приспадане не можело да бъде отказано след като са изпълнени материално-правните и процесуалните условия за упражняване на това право.

Правни изводи на съда по материалната законосъобразност на РА

По изпълнението на формалните изисквания за упражняването на правото

на данъчен кредит - относно упражняването му въз основа на данъчен документ, който отговаря на изискванията за съдържание по чл.114 ЗДДС, то са правилни изводите на ответника. Процесните фактури, обсъдени ведно с договорите и протоколите към тях, не съдържат никакви данни за количествени параметри на доставките. Във всяка от фактурите е посочен само вида на услугите, за количество е отбелязано 1 и стойност. Идентични са и данните в протоколите. Не могат да се установят количествени параметри за доставките – обективни обстоятелства за възникнало данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени. По тези съображения, макар и свидетелят да посочи площи на фасадите на сградите на управляваното от него дружество, тези общи параметри не могат по никакъв начин да се отнесат към изпълнение от който и да е от процесните доставчици. Действително всички спорни фактури, описани по-горе, не отговарят на формалното изискване по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС за съдържание и на количествени параметри.

Съдът цени като съдържащите се в ПНП факти и обстоятелства за жалбоподателя и доставчиците, установени от органите по приходите в хода на ревизията – като неоспорени по делото и неопровергани от други доказателства, изготвени по реда на ДОПК (чл.50 ДОПК) в това число, намира същите за относими, доколкото посочването на действителният доставчик във фактурата, въз основа на която се упражнява правото на данъчен кредит, съставлява материално-правно изискване. Така са относими установените данни, според които доставчиците нямат активи и нает персонал, за декларираната от тях дейност, която няма връзка с услугите по фактурите, и за назначените работници, за посочването на фактурите в дневниците им за продажби, за извършваните проверки на доставчиците и установените обстоятелства, обсъдени по-горе. Действително, обстоятелствата за доставчиците, преценени в съвкупност, в това число, че нямат търговски обект или активи, собствени или наети, нямат персонал с квалификация, относима към процесните услуги, нямат декларирани доставки от подизпълнители, относими към процесните услуги, не могат да обосноват извод, че именно посочените във фактурите доставчици действително са извършили услугите, посочени в процесните фактури.

Не е достатъчно представянето на формално подписан документ за приемане на услуги, индивидуализирани само като вид услуги без данни за количествени характеристики и дори без място на извършването им. В случай, че се касае за действителни договорености, то дружеството-жалбоподател като страна в тези правоотношения – възложител, би следвало да разполага с подробни данни и доказателства

за всеки етап и работен процес, материали, съоръжения и всички други детайли по изпълнението на процесните услуги. Жалбоподателят като възложител следва да предостави на изпълнителя всички детайли по изпълнението на вида услуга по договора, но в случая дори това не е представено.

При тези обстоятелства, нито един от представените протоколи, с идентично съдържание с всяка от фактурите – само вида на услугата, не представлява доказателство за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС.

Съдът цени като доказателства по делото изслушаните заключение и свидетелски показания, доколкото са непротиворечиви и неоспорени. Видно от заключението на вещото лице, е установено съответствие – по стойност между фактурите, договорите и протоколите, представените фискални бонове за плащане в брой и данните за счетоводното отразяване на фактурите и плащанията в брой в счетоводството на жалбоподателя.

Неправилно и необосновано се твърди в писмената защита от страна на жалбоподателя за дадено заключение от вещото лице за редовно водено счетоводство от страна на жалбоподателя, с довод, че съставлява доказателство. Вещото лице е разгледало и дало своето заключение само за процесните фактури, в това число за връзката им с фактури за идентични услуги, издадени от жалбоподателя на негови клиенти.

При преценката на всички останали обстоятелства, доводът в писмената защита, че плащането в брой е индигия за действителното извършване на доставката, не може да бъде възприет в този смисъл, доколкото само по себе си плащането по фактурата не може да обоснове право на приспадане на ДДС, а доказването на действителното изпълнение на доставката, както и, че посоченият във фактурата доставчик, действително е извършил услугата.

Последното обстоятелство не се доказва по делото. Нито в заключението нито в свидетелски показания, се установиха относими и спорни по делото факти – нито количествени параметри за предмета на доставките по спорните фактури, нито за възможността посочените във фактурите доставчици да изпълнят доставките.

Преценката за това дали действителният доставчик е посочен във фактурата е свързана и с доводите на ответника и органите по приходите за издаването на фактурите в условията на относителна симулация.

По доводите в жалбата и в писмената защита на дружеството, че данни за доставчиците са нетоносими към правото на данъчен кредит, следва да се посочи, че такива данни са относими към преценката, **дали фактурата е издадена от действителният доставчик.**

Видно от последната практика на Съда на ЕС, правото на данъчен кредит следва да бъде отказано, ако във фактурата не е посочен действителният доставчик - така в **Решение на Съда (пети състав) от 11 ноември 2021г. по дело С-281/20 на Съда на ЕС, конкретно т. 26 и т.27.** съдът в обобщение дава тълкуване, че **посочването на доставчика във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, представлява формално условие за упражняване на това право, но качеството на данъчно-задължено лице на доставчика на стоките или услугите спада обаче към материално-правните условия.** За пълнота съдът намира за необходимо да цитира част от мотивите на съда:

- " Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните условия са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право " -т. 34 и цитираната съдебна практика

- "Това би могло обаче да не е така, ако вследствие на нарушението на формалните изисквания се **възпрепятства представянето на сигурни доказателства за изпълнението на материалноправните изисквания**" - т. 36 и цитираната съдебна практика

- "Такъв би могъл да е случаят, когато фактът, че във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, не е посочен действителният доставчик, възпрепятства установяването на този доставчик, а оттам и определянето дали той има качеството на данъчнозадължено лице, тъй като, както бе припомнено в точка 27 от настоящото решение, това качество представлява едно от материалноправните условия за правото на приспадане на ДДС."т. 37 "В този контекст следва да се подчертае, от една страна, че данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице."... "**Следователно данъчните органи могат да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които считат за необходими, за да преценят дали следва да се допусне исканото приспадане**" - т. 38

-В т. 39 Съдът посочва, че данъчно-задълженото лице, което упражнява правото на приспадане на ДДС, по принцип следва да докаже, че доставчикът на стоките и услугите, въз основа на които е упражнено това право, е имало качеството на данъчно задължено лице. Също

СЕС посочва, че: **"Следователно данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват по-специално документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги и за които е платило ДДС"**

-в т.44 от мотивите съдът заключава, че: **".. що се отнася до установяването на материалноправните условия за правото на приспадане на ДДС, когато действителният доставчик не е посочен във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, това право трябва да бъде отказано на данъчнозадълженото лице, ако с оглед на фактическите обстоятелства и въпреки предоставената от това данъчнозадължено лице информация липсват необходимите данни, за да се провери дали този доставчик е имал качеството на данъчнозадължено лице."**

Видно е от цитираното решение на СЕС, че органите по приходите имат право да изискат от получателя по доставката и който е упражнил правото на приспадане по фактурата, всички доказателства за това, дали фактурата е издадена от действителният доставчик. Касае се за материално-правно условие за упражняване на правото на приспадане на данъка, доказването на което е в тежест на получателя, в случая – на Б. А. ООД. Макар и да не са се позовали на цитираната от съда съдебна практика, органите по приходите действително са изискали и установили служебно чрез проверки в информационната система на НАП и всички достъпни регистри данни за доставчиците, като са достигнали до извод, че тези дружества не са упражнявали действителна икономическа дейност. И в хода на съдебното производство не се опроверга този извод. Както се посочи, съставените протоколи към всяка фактура не съдържат никакви количествени параметри, от които да се установи, какво точно е престирано, няма данни за изпълнение в пълнота на договореностите, допълнително установяване на количествата, които следва да се изпълнят, за начина, по който следва да се изпълнят възложените услуги, като действително е възможно да се изпълнят по различни начини, които съответно изискват различен брой работници, активи. При тези обстоятелства, обоснован е изводът, че договорите са сключвани без намерение за изпълнение.

От данните за доставчиците не може да се направи извод, че е възможно

да изпълнят услуги от вида, посочен в издадените от тях фактури, доколкото се изисква да имат лица, специалисти в такива услуги и материални активи - собствени или наети. Доставчиците не разполагат нито със собствени нито с наети активи нито има данни за работници с подходящата квалификация, няма данни и за подизпълнители. Действително, доставчиците са свързани лица, предвид данните за подаването на СД по ЗДДС с еднакъв КЕП и ползването на един и същ адрес, както и данните за регистрацията на един и същи адрес и данните за последователното назначаване на едни и същи лица в дружествата. Не се опровергаха и данните, изнесени от органите по приходите, че на регистрираните адреси доставчиците не могат да бъдат намерени и не осъществяват дейност – чрез търговски обект или офис.

Що се касае до извода, че е налице относителна симулация по процесните доставки, то съдът съобрази следното:

Извод за привидно съглашение във връзка с ДДС може да се направи, когато получателят сам е извършил доставката в рамките на своята производствена дейност, но въпреки това е издадена фактура, според която е извършена от друго данъчно задължено лице. Възможно е също с издаването на фактурата да се новира задължение, или просто целта да бъде промяна на действителния резултат за конкретен данъчен период. Във всички случаи, целта на привидното съглашение следва да бъде изкуствено създаване на право на данъчен кредит. Като резултат ще бъде намален размера данъка за внасяне в бюджета или ще бъде увеличен данъка за възстановяване за конкретен данъчен период неправомерно.

В ЗДДС не се съдържа легална дефиниция на привидните сделки, макар и този закон да използва термина в чл. 177, ал.2 ЗДДС за целите на солидарната отговорност за невнесен ДДС. Тъй като също се касае за празнота в уредбата на търговските сделки, на основание чл. 286, вр. с чл. 288 от ТЗ, за привидните сделки между търговци следва да се прилагат разпоредбите на гражданския закон, т.е. чл. 17 и чл. 26, ал. 2 от ЗЗД, които уреждат привидните и прикритите сделки, но само що се касае до привидността на съглашението, т.е. на самия договор.

В контекста на ДДС привидна сделка ще бъде налице, когато от доказателствата се установява, че макар и формално да е налице сделка, относима към облагаема доставка по Директивата за ДДС, нейната цел е изкуствено да създаде право на данъчен кредит. Възможно е привидност относно отделни елементи на съглашението или по отношение на страните (персонална симулация или наличието на скрита страна). Такъв

ще бъде случаят, когато страните нямат намерение услугата да бъде извършена от посочения във фактурата доставчик или от него чрез превъзлагане, но въпреки това е издадена фактура с начислен данък; или когато е прикрит действителният доставчик, който няма качеството на данъчнозадължено лице по Директивата за ДДС; или се касае за друго, прикрито съглашение, което по същество не попада в обхвата на облагаемите доставки по Директивата. Когато не се цели насрещно изпълнение, е налице симулация относно предмета на сделката.

Изрично в чл.26, ал. 2 от ЗЗД е предвидено, че привидната сделка е нищожна. Целта на привидните сделки е да остане скрито за третите лица, кой е действителния титуляр на едно право, т.е. при привидните сделки е налице несъответствие между действителното и привидното положение. При привидните сделки винаги са налице две волеизявления - външно, което става достояние на третите лица и друго, с което се заявява нежелание за настъпване на правното им действие.

При привидните сделки има съзнателно несъответствие между воля и изявление, както от страна на доставчика, така и от страна на получателя, това са сделки, сключени при абсолютна симулация. Така при сделки, сключени в условията на абсолютна симулация, от гледна точка на ЗДДС - чл. 6 или чл.14 вр. чл.25 ЗДДС, доставка изобщо няма.

Липсата на доставка в условията на абсолютна симулация се обосновава с действията и на двете страни - на получателя и на доставчика.

Така в случаите, когато получателят не установи, че действително е получил стоката или услугата, предмет на доставката, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, Счетоводното отразяване на дадена стопанска операция е винаги последващо действие, основава се на принципа за предимство на съдържанието пред формата. Това следва от тълкуването на чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. Изискването да е налице действително получена доставка на стоки или услуги е предпоставка за възникване на данъчно събитие, предпоставка за дължимост на ДДС и съответно условие за възникване на право на приспадане на ДДС.

В казуса по делото са издадени фактури, подписани са двустранно договори и протоколи, то следва да се приеме активно участие и на двете страни - дружеството-жалбоподател и доставчиците. Упражняването на право на приспадане на данъка само въз основа на документи, за които не е доказано, че са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, следва да се

определи като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба - така Решение от 06 декември 2012 г. по дело C-285/11, „Боник“ ЕООД, т. 36.

„Нередовна“ фактура, „фиктивна фактура“ или фактура с невярно съдържание е такъв документ, който не съдържа отразяване на верни обстоятелства - действително изпълнение на документираната с фактурата доставка, действителният ѝ предмет, действителният доставчик, действителната стойност на облагаемата доставка. Такава сделка не обективира икономическа дейност и следователно облагаема доставка по смисъла на чл.2 от Директивата за ДДС, съответно данъкът не подлежи на приспадане по фактура, която обективира привидна сделка. Чл.17 от ЗЗД изисква да се приложи правилото за прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност.

Жалбоподателят не е представил доказателства за търговските си взаимоотношения с доставчиците си, заявил е, че комуникацията е осъществявана по телефона и интернет. Оспорва в писмената защита, че нито е длъжен нито било възможно да има данни за активите и персонала на доставчиците си, счита такива данни за неотносими към правото му на приспадане на данъка. От жалбоподателя са изискани всички доказателства за взаимоотношенията му с доставчиците. Тези искания на органите по приходите са относими към преценката дали жалбоподателят е взел всички разумни мерки, че процесните доставки не са свързани с данъчна измама. Както следва от практиката на Съда на ЕС, търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] E. I-0000, параграф 33). Също не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело T. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело N. S., точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, точка 25). Следователно, не може да се приеме, че жалбоподателят е представил доказателства за мерки, които гарантират, че няма да бъде въввлечен в данъчна измама. Следва да се сподели и изводът на ответника, че не е проявена грижата на добрия търговец от страна на дружеството-жалбоподател. Грижата на добрия търговец представлява

мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на данъчна измама по смисъла на правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Въз основа на всичко изложено, не са налице както формалните така и материално-правните условия за упражняване на правото на данъчен кредит по фактурите, не се доказва, че в спорните по делото фактури е посочен действителният доставчик, неправомерно и в противоречие с чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл. 9 от същия закон жалбоподателят е упражнил правото на приспадане на данъка. Правилно и в съответствие със закона, с РА са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 26800,83лв. и лихви в размер на 8 433,59лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди: м.04,06,07,10 и 11.2017г., от м. 05 - 07.2018г., м.06-08.2019г. и м. 10-12.2019г. , по фактури, издадени от доставчиците: „Ками инвест 93“ ЕООД, „Евро миг 73“ ЕООД, „Мето строй 73“ ЕООД, „Сла и зо“ ЕООД и „Сими 2019“ ЕООД, подробно описани по-горе.

При този изход на делото, и своевременно направено искане за присъждане на разноски, на ответника следва да бъдат присъдени разноски за юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес, на основание чл.161, ал.1 вр. чл. 7, ал.2, т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сума в размер на 3 469 лв.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 вр. чл.161, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба от "БХМ -АЛПИН" ООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], срещу Ревизионен акт №Р-22221021000247-091-001/06.12.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С. - К. Г. М. - началник сектор, орган, възложил ревизията, И. Р. Н. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 312/25.02.2022г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 26800,83лв. и лихви в

размер на 8 433,59лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди: м.04,06,07,10 и 11.2017г., от м. 05 - 07.2018г., м.06-08.2019г. и м. 10-12.2019г.

ОСЪЖДА "БХМ -АЛПИН" ООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], да заплати на НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, Централно управление, Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., сумата в размер на 3 469 (три хиляди четиристотин шестдесет и девет) лева.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщаването му с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България.

Съдия: