

РЕШЕНИЕ

№ 12334

гр. София, 18.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 12.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **6061** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕЛ-ПИ-ГРУП-І“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 2 и със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.2, чрез адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-29002923003052-091-001 от 13.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията, и М. Н. Е.-П. - ръководител на ревизията, изменен с Решение № 623 от 10.05.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 1 042 800.00 лв. главница и 106 599.42 лв., или общо в размер на 1 149 399.42 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради съществено нарушение на процесуалните правила и неправилно приложение на закона. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, докато мотивите на ревизиращите органи да я отрекат се основават на съмнения и косвени доказателства. Твърди, че наличието на приемо-предавателен протокол (ППП) е безспорно доказателство за предаване на стоките. Визира противоречие с практиката на Върховния административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (СЕС), като отказът на правото на приспадане на данъчен кредит (ДК) не бил обоснован с данни за данъчна измама и нарушение. Претендира се отмяна на РА.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. М.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-29002923003052-020-001 от 22.05.2023 г., издадена от М. В. С. - началник сектор “Ревизии” в отдел “Контрол” на ТД на НАП ГДО е възложено извършването на данъчна ревизия на „ЕЛ-ПИ-ГРУП-І“ ЕООД, от органи по приходите М. Н. Е.-П. (ръководител на ревизията) и Б. С. М. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.07.2022 г. до 31.12.2022 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 29.05.2023 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 29.08.2023 г. Със ЗИД на ЗВР от 23.08.2023 г. и съгласно чл.114, ал.2 ДОПК е удължен срокът на ревизията общо с два месеца - до 27.10.2023 г.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.2 на представена от ответника Заповед № ГДО-59 от 27.03.2023 г., с която директорът на ТД на НАП ГДО е възложил на М. В. С. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Контрол“ в ТД на НАП ГДО функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.113 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника доказателства на електронен и хартиен носител на л.46-49 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002923003052-092-001/18.10.2023 г., връчен електронно на 25.10.2023 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-29002923003052-091-001 от 13.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията, и М. Н. Е.-П.. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 1 191 200.00 лв. и са начислени лихви в размер за забава на 121 814.99 лв. Допълнително установените задължения произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 042 800.00 лв.

Установено е при ревизията, че основната дейност на дружеството е търговия със зърнени и маслодайни култури, фуражи, торове и препарати.

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 11.2022 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 44 500,00 лв. по фактура №[ЕГН] от 30.11.2022 г., с предмет на доставката „по договор за възлагане“, издадена от „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД.

На доставчика е извършена проверка, резултатите от която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221423125687-141-001 от 04.08.2023 г. Според неговите констатации, на лицето е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени копия на: горесцитираната фактура, договор за възлагане от 31.10.2018 г., анекс от 27.09.2021 г., допълнително споразумение/спогодба от 16.05.2023 г., фактура №[ЕГН]/16.05.2023 г., ведно с приемо-предавателен протокол от 16.05.2023 г. Не е представена справка относно всички фактури, издадени от

доставчика във връзка с договора от 31.10.2018 г., както и писмена декларация относно етапа на изпълнение на същия.

Във връзка с приложеното допълнително споразумение/спогодба от 16.05.2023 г. от „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД е издадена фактура №[ЕГН] от 16.05.2023 г. с данъчна основа 7 160,00 лв., начислен ДДС - 1 432,00 лв. и предмет на доставка - продажба на SSD SN850 Gen.4, 2TB, NVME, M.2 - количество 2850 бр. с ед. цена 480,50 лв./бр.; продажба на SD card 128GB UHS-I U3 - количество 370 бр. с ед. цена 65,50 лв./бр. Общата стойност на фактурираните компютърни компоненти възлиза на 1 393 660,00 лв., като по фактурата са приспаднати аванси в размер на 1 386 500,00 лв. по седем фактури, описани в таблична форма на стр. 9 в РД.

Съгласно отразеното в РД, при проверката на „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД не са представени копия на описаните на стр. 9 фактури, въз основа на които да се установи дали са свързани с авансови плащания по договора или са свързани с други регулярни доставки между контрагентите. За неизяснен е приет въпросът как е формирана цената на извършените авансови плащания по договора за възлагане от 31.10.2018 г. и дали същите са реално заплатени на изпълнителя. От проверяваното дружество не са представени копия на банкови извлечения за получените плащания от клиента.

На ревизираното дружество е отказано право на приспадане на ДК в размер на 998 300.00 лв. по фактура №[ЕГН] от 06.12.2022 г., издадена от „БЕСОС 44“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. При насрещната проверка доставчикът е представил фактурата, договор за покупко-продажба на стоки и приемо-предавателен протокол от 06.12.2022 г., каквито документи били представени и от ревизираното дружество „ЕЛ-ПИ-ГРУП-1“ ЕООД. Ревизорите са приели, че не са представени доказателства за водена търговска кореспонденция между страните по сделката, документи относно произхода на търгуваните хардуерни компоненти, данни относно транспортирането на стоките до клиента и за чия сметка са транспортните разходи, банкови извлечения за извършени плащания, кой е осъществил търговската кореспонденция с „БЕСОС 44“ ЕООД, с кой представител на посочения доставчик е комуникирало при договаряне на сделката, както и по какъв критерий е избран именно той.

При тази фактическа обстановка ревизиращите са приели, че в случая не може да бъде установено наличието на доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактурите, издадени от „БЕСОС 44“ ЕООД и „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД. Посоили са, че съгласно практиката на ВАС, наличието само на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките, както и че ако те са реално извършени, то както доставчикът, така и получателят трябва да притежават доказателства за това. В случая липсвали доказателства за окончателно завършване на възложените услуги, за тяхното предаване и заплащане от страна на възложителя. В заключение е прието, че предметът на доставките изобщо липсва и е налице абсолютна симулация, т.е. създадена е правна привидност, зад която не стоят реални доставки.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6, чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 042 800,00 лв. по фактурите, издадени от „БЕСОС 44“ ЕООД /998 300,00 лв./ и „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД /44 500,00 лв./.

Ревизионният акт е връчен електронно на 27.11.2023 г. и оспорен по

административен ред с жалба вх. № 26-Е-13990 от 012.2023 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 13.02.2024 г. В този срок (на 05.02.2024 г.) е сключено споразумение по чл.156, ал.7 от ДОПК, с което срокът за произнасяне е удължен с 3 месеца – до 13.05.2024 г. В удължения срок е постановено Решение № 623 от 10.05.2024 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е изменен и потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решаващият орган е допълнил мотивите за отказ на правото на ДК в РА като е посочил, че издадената от „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД е фактура не отговаря на изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, а именно – в нея да бъдат посочени количеството и вида на стоката, вида на услугата. В допълнение е посочил, че ангажираните от страните съпътстващи фактурата документи по никакъв начин не удостоверяват наличието на предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит поспорната фактура №[ЕГН] от 30.11.2022 г.

Цитирано е решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело С-285/09 (т. 49), според което националните органи имат право да определят като белязана от измама една фиктивна доставка, за която, без тя да е осъществена, е издадена фактура със знанието за тази измама. В това отношение представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС. Ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочения в тях доставчик, жалбоподателят участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба.

Според решаващия орган, изводът за знание у ревизираното лице относно факта на извършване на данъчни измами в конкретния случай се обосновава с обстоятелството, че едноличен собственик на капитала и управител на двете дружества с Л. П. С., като наличието на подобна свързаност благоприятствало възможността за създаване на документооборот, който не отразява по реалистичен начин търговските взаимоотношения между тях. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата предполага че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. При липса на извършена доставка логично е знание за това да има и при двете страни по доставката.

Решение № 623 от 10.05.2024 г. е съобщено на 13.05.2024 г. Жалбата вх. № 53-04-335 от 20.05.2024 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Противно на твърденията на жалбоподателя, в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на основания за отказ на

претендираното право на ДК по чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос за конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по нея или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

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

Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са указание, че този факт се е осъществил. За разлика от

правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Противно на твърденията в жалбата относно релевантност на действията единствено на прекия доставчик следва да се отбележи, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него.

Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К ЕООД) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни **относно предхождащи или следващи доставки** (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки. Когато документите, представени от получателя по спорните доставки, също разкриват нередовности, това следва да бъде отчетено при извършване на общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство от националната юрисдикция (т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 „ЛВК-56“ ЕООД).

I. Относно доставчика „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД:

Страните по доставката са представили спорната фактура №[ЕГН] от 30.11.2022 г. с предмет „по договор за възлагане“ с данъчна основа от 222 500 лв. и ДДС в размер на 44 500.00 лв., договор за възлагане от 31.10.2018 г., анекс от 27.09.2021 г., допълнително споразумение/спогодба от 16.05.2023 г., фактура №[ЕГН] от 16.05.2023 г. и приемо-предавателен протокол от 16.05.2023 г.

Ревизиращите органи са установили, че по силата на договор за възлагане от 31.10.20218 г. „ЕЛ-ПИ- ГРУП-І“ ЕООД възлага, а „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ

ФЕЙШЪН“ ООД се задължава на свой риск, със собствена сила и организация, срещу възнаграждение да извърши:

- Проучване на пазара, избор след оглед и одобрение на парцели, земя и/или имоти с последващо закупуване в С. област извършване на всички необходими проверки за тежести и залози, да се подготвят всички необходими документи, актуални състояния, удостоверения за липса на ликвидация и несъстоятелност, подготовка на пълния комплект договори за покупко-продажба на недвижим имот, включващи проекто-договор, предварителен и последващ договор за официално прехвърляне на собствеността, както и заплащане на съответните нотариални, местни и изисквани такси и хонорари. Земята трябва да отговаря на изискванията, необходими за построяване на зърно база и административна сграда в С. област със следните параметри: площ до 7 000 кв. м. и цена до 1 500 000.00 лв. без ДДС;

- Изготвяне на технически инвестиционен проект за застрояване на гореописания парцел, включващ изграждане на плосък склад, силозно стопанство и административна страда, заедно с подземни и надземни гаражи;

- Намиране на фирми-подизпълнители за построяване на гореописания комплекс;

- Да следи за спазването на действащите нормативни актове и правилното и професионално изпълнение на проектите.

С договора е уговорено възнаграждение в размер на 1 500 000,00 лв. /без ДДС/, като плащането се извършва по банков път на етапи до месец юни 2021 г. и включва цената на парцела /земята/. Изпълнителят се задължава да извърши възложените с този договор работи в срок до 30.09.2021 г. Съгласно чл. 11.1 от договора, за изпълнението на възложените с него работи се съставя приемо-предавателен протокол, в който следва да бъдат отразени всички възражения за неправилно изпълнени работи.

С Анекс от **27.09.2021** г. страните са се договорили срокът за *плащането* да се удължи, като се промени от м. юни 2021 г. на м. юни 2023 г., а срокът за изпълнение на договора от страна на изпълнителя да се промени от 30.09.2021 г. на 30.09.2023 г. Това е мотивирано с „безпрецедентната ситуация вследствие на COVID“.

С допълнително споразумение/спогодба от 16.05.2023 г. страните са констатирани наличие на сключен договор от 31.10.2018 г. със срок на изпълнение до 30.09.2021 г., удължен на 30.09.2023 г. Посочили са, че към 16.05.2023 г. е *налице неусвоен ресурс по договора в размер на 1 386 500 лв. без ДДС*. С оглед на изложеното са приели за целесъобразно и икономически оправдано да променят предмета на договора за възлагане от 31.10.2018 г., който от „проучване на пазара, избор след оглед и одобрение на парцели, земя и/или имоти с последващо закупуване в С. област“ да се счита „доставка на компютърни компоненти“. Според документа от 16.05.2023 г. в деня на подписване на спогодбата от 16.05.2023 г. дружество изпълнител е прехвърлило на възложителя собствеността върху следните стоки: SSD SN850 Gen.4, 2TB, NVME, M.2 - количество 2850 броя с единична цена 480,50 лв./бр. и SD card 128GB UHS-I U3 - количество 370 броя с единична цена 65,50 лв. на брой. Страните са се съгласили получените авансови суми по договора

за възлагане от 31.10.2018 г. да бъдат приспаднати при получаването на компютърните компоненти.

Издадена е фактура №[ЕГН] от 16.05.2023 г. с предмет:

- SSD SN850 Gen.4, 2TB, NVME, M.2 - количество 2850 броя с единична цена 480,50 лв./бр., или общо на стойност 1 369 425.00 лв.

- SD card 128GB UHS-I U3 - количество 370 броя, единична цена 65.00 лв., или общо на стойност 24 235.00 лв.

- приспадане на аванс по 7 броя фактури в размер на 1 386 500.00 лв.

От страна на ревизираното дружество не са представени посочените във фактура №[ЕГН] от 16.05.2023 г. 7 броя фактури, за които в допълнителното споразумение/спогодба от 16.05.2023 г. е посочено, че следва да бъдат приспаднати получени авансови суми по договора за възлагане от 31.10.2018 г. Изцяло неясно остана по делото какво означава посоченото в споразумение/спогодба от 16.05.2023 г. „налице неусвоен ресурс по договора в размер на 1 386 500 лв. без ДДС“.

С два броя искания за извършване на насрещна проверка на доставчика „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД от 29.06.2023 г. и от 30.06.2023 г. е поискана справка на всички издадени във връзка с договора от 31.10.2018 г. фактури, данни на какъв етап на изпълнение е този договор и доказателства за реално извършени дейности на изпълнителя по него (л.98-101). Такива доказателства не са представени.

Правилна е констатацията на решаващия орган, че предметът на процесната фактура №[ЕГН] от 30.11.2022 г. „по договор за възлагане“ не отговаря на изискването по чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС. В нея не е конкретизиран договор с дата на издаване и предмет. По никакъв начин не може да се индивидуализира какъв е видът на „възложената“ услуга. Не става ясно как е определена стойността ѝ от 222 500 лв. Не са изпълнени изискванията за реалност на доставката на услуга – да съществуват данни за реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга.

Относно спорната фактура не са представени никакви съпътстващи документи, тъй като връзката на другите представени доказателства с нея не може да се установи. Другата фактура №[ЕГН] от 16.05.2023 г. е с коренно различен предмет и не става ясно по какъв начин е формиран „приспаднат аванс по 7 броя фактури в размер на 1 386 500.00 лв.“, които не са представени по делото, въпреки указанията на ревизорите към доставчика. Правилно органите по приходите са отбелязали, че в случая липсва яснота как точно е определен размерът на авансовите плащания, за които са издадени описаните на стр. 9 от РД фактури и дали същите са реално заплатени на изпълнителя. Както от доставчика, така и от ревизираното лице не са представени копия на банкови извлечения, а в процесната фактура изрично е вписано, че плащането ще бъде „по сметка“. В тази връзка, обосновано е отбелязано, че дружествата са свързани лица чрез общия им управител, което безспорно улеснява съставянето на документи. Прави впечатление коренно различния предмет на договора от 31.10.2018 г. и на

споразумението от 16.05.2023 г., което обстоятелство е относимо към извода за тяхното реално изпълнение.

Съвкупната преценка на тези обстоятелства правилно и обосновано е навела приходните органи на извод, че страните са оформили отношенията си единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции. Притежанието на фактура само по себе си не е достатъчно, за да се счита за доказано отразеното в нея обстоятелство. В случая липсва нужната конкретна информация за фактическото изпълнение на доставката, с която и двете страни - ревизираното лице и неговия доставчик би следвало да разполагат, а това обосновано е навело приходните органи на извод за липса на реално осъществена доставка. Споделими са доводите на решаващия орган, че представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС /в този смисъл решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49/. От това следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочения в тях доставчик, жалбоподателят участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. В тази връзка са неоснователни възраженията на жалбоподателя, че приходните органи не са изложили мотиви за наличие на данъчна злоупотреба.

Нещо повече, тези доводи са подкрепени с констатациите на Доклад за установена индикация за измама №А-30003023000021-Рд5- 001/07.03.2023 г., изготвен от сектор „Анализ и противодействие на данъчно- осигурителни измами“ - В. при ЦУ на НАП. Съгласно информацията в него „ЕЛ-ПИ-ГРУП-1“ ЕООД е идентифицирано като участник в схема за отклонение от данъчното облагане. Ревизираното лице заедно с „ПИ-ЕЛ-СИ МАРКЕТИНГ ФЕЙШЪН“ ООД са определени като „брокери“, а „БЕСОС 44“ ЕООД като „липсващ търговец“. Към доклада е приложена схема на взаимоотношенията между отделните търговци, а доставките между тях са определени като нереални. По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част.

II. Относно доставчика „БЕСОС 44“ ЕООД е отказано право на данъчен кредит в размер на 998 300.00 лв. по фактура №[ЕГН] от 06.12.2022 г. с предмет на доставка различни компютърни компоненти.

Спорната фактура и ППП към нея са с идентично съдържание – наименование на компютърни компоненти, количество, единична и обща стойност. Обосновано решаващият орган е отбелязал несъответствието между датата на данъчно събитие 23.11.2022 г., отбелязана във фактурата, и датата на издаване на ППП от 06.12.2022 г. В последния документ не е отбелязано точното място на предаване на стоките, предвид това, че седалището на контрагентите е в различни градове. При данни, че доставчикът има седалище и адрес на управление в [населено място] логично е очакването на приходните органи за наличие на обективни данни за превоз към [населено място], където е седалището на ревизираното дружество.

В случая страните не са изяснили механизма и съществените елементи на спорната доставка – как са установени договорни отношения, за чия сметка е

бил превозът, къде са съхранявани стоките, как са били превозени и основно – къде са били предадени в склад или при натоварване в транспортно средство, доказателства за което не са ангажирани. Поради това е логично очакването на приходните органи за установяване на реалността на доставка на стоките да изискват доказателства, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните, както и че това количество физически е предадено на получателя.

Наличието на несъответствие между документите и липсата на данни в тях относно съществени елементи на понятието за доставка на стоки – дали изобщо стоки от същия вид са притежавани от доставчика, как са съхранявани и превозени, къде точно са предадени, препятства извода за наличие на реална доставки по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО - всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Противно на твърденията на жалбоподателя не може да се приеме, че наличието на приемо-предавателен протокол е достатъчно за доказване на реалността на доставката на стоки. На съвкупна преценка подлежат всички установени по делото обстоятелства, а в конкретния случай надделяват тези, които указват на липса на реална размяна на материални блага.

Относими са мотивите за наличие на данъчна злоупотреба и по Доклад за установена индикация за измама №А-30003023000021-Рд5- 001/07.03.2023 г., изложени при предходния доставчик, които не следва да се преповтарят.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването и в тази му част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 1 149 399.42 лв. или възнаграждение в размер на 41 890.99 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.7 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на „ЕЛ-ПИ-ГРУП-І“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 2 и със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.2, чрез адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт №Р-29002923003052-091-001 от 13.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията, и М. Н. Е.-П. - ръководител на ревизията, изменен с Решение № 623 от 10.05.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност в размер на 1 042 800.00 лв. главница и 106 599.42 лв., или общо в размер на 1 149 399.42 лв.

ОСЪЖДА „ЕЛ-ПИ-ГРУП-І“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 2, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 41 890.99 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: