

РЕШЕНИЕ

№ 35298

гр. София, 28.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в
публично заседание на 30.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **11419** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Подадена е жалба от страна на „ЕЗИР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „О. купел“, [улица], представлявано от Ю. Ю. К., срещу РА № Р – 22221722002738 – 091 – 001 / 19.07.2023 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1392 / 02.10.2023 г. на заместник - директор на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, оправомощен съгласно Заповед № ЗЦУ – ОПР – 16 от 09.06.2023 г. и Заповед № 13451 от 14.09.2023 г. на изпълнителния директор на НАП.

В жалбата е посочено, че тя се подава относно установени задължения на дружеството по ЗДДС – главница и лихви – в размер на 395 004. 44 лева. Ревизионният акт е незаконосъобразен и неправилен. По отношение на непризнаване на правото на данъчен кредит за периода 01.11.2020 г. до 31.12.2021 г. - в тази част РА е незаконосъобразен. Правото на данъчен кредит е отказано по следните доставки: „Астория 2020“ ЕООД, „Булстар Строй“ ЕООД, „Зона инвест“ ЕООД, „Тенакс 2011“ ЕООД, „Потенс“ ЕООД, „Емве логистик“ ООД, „Викингтийм“ ЕООД. Начислен е допълнително ДДС, на основание чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 7 от ЗДДС и чл. 53 от Правилника за прилагане на ЗДДС по фактури, издадени към гръцкото дружество Trade two MON IKE. Доставките, предмет на РА са реални. Нарушени са императивните разпоредби на чл. 3 от ДОПК. Предметът на доставката е наличен, тъй като с него е извършено последващо разпореждане. Отказът на правото на данъчен кредит по изложените мотиви за липса на доказателства, е в грубо нарушение на европейското законодателство. (дела С – 80 / 11 и С –

142 / 11 Mahageben и David). В жалбата е посочено, че Съдът на ЕС постановява, че: „общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне от ДДС,...поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.” На следващо място, в жалбата е посочено, че в хода на ревизията са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. Не са спазени принципите за обективност и добросъвестност. Нарушени са материални данъчни норми, както и служебното начало. Налице е непълнота на събраните доказателства.

В открито съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. П. Б.. Иска от съда да постанови решение, с което да отмени РА. В хода на съдебното производство, фактическите установявания от страна на органите по приходите, че по отношение на „ЕЗИР“ ЕООД са възникнали данъчни задължения, са останали недоказани. Претендира се присъждане на разноски по списък.

Ответникът – Директор на дирекция „ОДОП“, редовно призован, представлява се от юрисконсулт Б. В.. Иска от съда да постанови решение, с което да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение независимо от изхода на спора предвид обстоятелството, че в хода на съдебното следствие са представени доказателства, които произтичат от счетоводството на жалбоподателя. Те обаче не са били представени в хода на ревизията. Представя се молба и списък с разноски.

Софийска градска прокуратура не изпраща прокурор за участие в производството. Не изразява становище по съществото на спора.

Съдът, след като обсъди обясненията и възраженията на страните, и след като се запозна с писмените доказателства по делото, приема за установено от фактическа страна следното:

Дружество „ЕЗИР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „О. купел“, [улица], има за основна дейност през ревизирания период търговия със строителни материали, моторни масла и други видове стоки. Дейността е упражнявана в следните обекти: производствено хале в [населено място], [улица], Промислена зона, съгласно договор за наем на недвижим имот. Дружеството разполага и със склад в [населено място], [улица], съгласно договор за наем, сключен с „Галев“ ЕООД. Дружеството има офис в [населено място], [улица]. Няма данни за регистрирани фискални устройства.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22221722002738 – 020 – 001 от 02.06.2022 г., връчена по електронен път на 13.06.2022 г., изменена със заповеди за изменение на ЗВР № Р - 22221722002738 – 020 – 002 от 11.08.2022 г., № Р - 22221722002738 – 020 – 003 от 09.09.2022 г. и № Р - 22221722002738 – 020 – 004 от 12.10.2022 г., издадени от И. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. е възложено извършването на ревизия на „Езир“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за установяване на задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.11.2020 г. до 31.12.2021 г.

В резултат от събраните в хода на ревизионно производство писмени документи, доказателства и информация се установява, че „ЕЗИР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], е декларирало извършени вътреобщностни доставки (ВОД) с получатели гръцките дружества FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E. с VIN EL801301459, и TRADE TWO MON IKE с VIN EL801597611. Според декларираното от „ЕЗИР“ ЕООД, транспортът е извършен от „ЕМБЕ“ ООД и „Дим Транс 16”

ЕООД. Не са представени доказателства за плащане. Относно този ВОД дружеството е представило разпечатка на счетоводна сметка 304 „Стоки“. Видно от тази разпечатка стоките са закупени преди ревизирания период (01.11.2020 – 31.12.2021 г.). Изключение са две фактури, издадени от „Викингтийм“ ЕООД. Тези две фактури са с № [ЕГН] от дата 24.12.2020 г. и с № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (л. 196 – 197 от делото).

Установено е още, че в предходни периоди „ЕЗИР“ ЕООД е получател на доставки от „Хийт Вижън“ ЕООД, „Малада“ ЕООД и „Т Груп строй“ ЕООД. Във връзка с това е извършена ревизия на дружество „ЕЗИР“ ЕООД за периода от 01.06.2020 г. до 30.09.2020 г. Ревизията е приключила с РА № Р – 22221720007341 – 091 – 001 от 16.07.2021 г. В резултат от тази ревизия е установено, че фактурите от „Хийт Вижън“ ЕООД и „Малада“ ЕООД не отразяват реално осъществени доставки. На „ЕЗИР“ ЕООД не е признато правото на данъчен кредит. Извършена е и друга ревизия за данъчен период от 01.01.2020 г. до 31.05.2020 г. Ревизията завършва с издаването на РА № Р – 22221720001190 – 091 – 001 от 01.11.2021 г. Установено е, че не са налице реални доставки по фактурите, издадени от „Т Груп строй“ ЕООД. По тях е отказан данъчен кредит.

Жалбоподателят е подал справки – декларации (СД) по ЗДДС за м. 08.2021 г. В тези декларации са отразени кредитни известия на обща стойност – 1 385 290. 00 лева и ДДС – 277 058. 00 лева. (по част от фактурите). Извършена е проверка в ИС на НАП и е установено, че за периода 01.11.2020 – 31.12.2021 г. сочените за превозвачи „ЕМВЕ“ ООД и „Дим Транс 16“ ЕООД не са декларирали доставки към „ЕЗИР“ ЕООД, респ. към гръцките дружества. Получени са отговори от АПИ. Видно от тях, посочените в товарителниците превозни средства не са пътували в посока Гърция и С. в дните, посочени в транспортните документи.

В отговори от гръцката данъчна администрация се съдържа информация, че управителят на FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E. не се е отзовал на исканията за предоставяне на документи. Гръцки органи по приходите са извършили проверка на място в помещения на компанията, но не са я открили на декларирания адрес в Petraki 9 57008 – Diavata. ДДС номерът е deregистриран от базата данни VIES по инициатива на гръцката данъчна администрация на дата 29.03.2021 г. В заключение органите по приходите приемат, че не е налице осъществен ВОД. Определена е нулева данъчна ставка.

На второ място, от органите по приходите е прието, че за ревизираните периоди „ЕЗИР“ ЕООД е декларирано ВОП на обща стойност 312 029. 51 лева от IMPROVING OU. Предмет на доставките са масла. Представени са копия на фактури (описани на с. 26 от ревизионния доклад). Приложени са и протоколи по чл. 117 ЗДДС; банкови извлечения от сметка „М.“ ДЗЗД за извършени плащания. Към две от фактурите са представени ЧМР. В тези фактури не е посочен превозвач, не е посочено къде е натоварена стоката и къде точно е доставена. Органите по приходите са извършили справка в ИС на НАП и са установили, че естонското дружество не е декларирано ВОД към „ЕЗИР“ ЕООД. Дружеството – жалбоподател не е декларирано последващи продажби на стоките – предмет на вътреобщностното придобиване.

На трето място, органите по приходите са установили, че от страна на „ЕЗИР“ ЕООД е декларирано получаване на услуги по чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС по 5 фактури на обща стойност 3884. 98 лева, издадени от SEA WAY E.E., с VIN EL801078190. Представени са копия на фактурите, с предмет на доставката „такси“. Представени са и протоколи по чл. 117 ЗДДС. От страна на „ЕЗИР“ ЕООД не са представени доказателства относно факта на плащането. Органите по приходите не са установили в какво се изразяват услугите и каква е връзката им с дейността на жалбоподателя. При справка в ИС на НАП е установено, че чуждото дружество не е декларирано услуги към „ЕЗИР“ ЕООД. От страна на приходната администрация е формиран правен извод, че липсват реално получени стоки и услуги. Жалбоподателят „ЕЗИР“ ЕООД не е трябвало да издава

протоколи по чл. 117 от ЗДДС, съответно на това не е трябвало да ги включва в дневниците за покупки и продажби за м. 11.2020 г. и м. 12.2020 г. и м. 09.2021 г. За тези месеци са извършени корекции както на начисления данък, така и на данъчния кредит.

На последно място, според органите по приходите, не са налице реални доставки на стоки по фактурите, издадени от „Зона инвест“ ЕООД, „Астория 2020“ ЕООД и „Викингтийм“ ЕООД, както и на услуги – по фактурите издадени от „Булстар строй“ ЕООД. Изложени са мотиви, че понятието „доставка на стока“ е легално дефинирано с нормите на чл. 6 от ЗДДС и чл. 14 от Директива 112 / 2006 / ЕС, като доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006 / 112 / ЕО, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за нея. На следващо място, необходимо е доставката да е осъществена.

Доколкото предмет на доставката са оборудване (линия за бутилиране), сурови бадеми и масло АН 15 / 205 л. варел, то според органите по приходите не е доказано, че доставчиците са разполагали със стоки от съответния вид и количество. Според органите по приходите, по отношение на стоката по фактура от „Зона инвест“ ЕООД липсват убедителни доказателства, че предходният доставчик е гръцкото дружество TRADE TWO MON I.K.E. Изводът се подкрепя от липсата на плащане по тази фактура – както между гръцкото дружество и „Зона инвест“ ЕООД, от една страна, и между двете български дружества, от друга. Нелогично е специализирано оборудване на стойност над 1, 5 милиона лева да бъде поръчано и доставено без да е платен аванс.

На доставчика е извършена насрещна проверка. В резултат на тази проверка (Протокол ИНП № П – 02000222141894 – 141 – 001 от 02.09.2022 г.) от „Зона инвест“ ЕООД са представени фактурата, издадена на „ЕЗИР“ ЕООД, приемо – предавателен протокол и договор за покупко – продажба, всички с дата от 31.08.2021 г. Представена са още: оборотна ведомост, аналитична и хронологична ведомост на всички счетоводни сметки на „Зона инвест“ ЕООД за периода 31.12.2020 г. – 31.08.2021 г. Относно фактурираното оборудване са представени инвойс № 100000000006 / 31.08.2021 г. на стойност 680 836. 30 евро, издаден на TRADE TWO MON IKE с VIN EL801597611, договор от 31.08.2021 г. за доставка на „машина за бутилиране“, Протокол № [ЕГН] / 31.08.2021 г. по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС на стойност 1 331 600. 05 лева и ДДС в размер на 266 320. 01 лева. Представени са още товарителница (ЧМР) за транспорт на описаните във фактурата машини. Съгласно така представената ЧМР, оборудването е доставено от Гърция в Република България – на адрес: [населено място], [улица]. Като превозвач е посочен „ЕМВЕ“ ЕООД.

По повод на тази фактура е представена декларация. Тя е представена от управителя на „Зона Инвест“ ЕООД. Съгласно посоченото в нея през м. август 2021 г. дружество „Зона Инвест“ ЕООД купува шест броя машини от гръцкото дружество TRADE TWO MON IKE, с което има договор. Посочено е, че срокът за плащане е уговорен до 6 месеца след факта на извършване на доставката. Към момента обаче няма извършено плащане. В декларацията е посочено, че машините са продадени на „ЕЗИР“ ЕООД. Между двете дружества е сключен договор за покупка - продажба. Уговорен е срок на плащане 90 дни. Към момента няма извършено плащане. Машините са транспортирани до склада на „ЕЗИР“ ЕООД, в [населено място], [улица] от TRADE TWO MON IKE.

Открита е административна процедура за обмен на информация с данъчната администрация на Гърция. От направената проверка е установено, че гръцкото дружество е подало VIES декларации. Деклариран е ВОД към българското дружество ZONA INVEST EOOD за месец

август 2021 г. на стойност 680 836. 30 евро. Представена е фактура на същата стойност. Гръцкото дружество е подало декларации по ДДС за август 2021 г. В тях е декларирано ВОД на стойност 767 003. 76 евро. За тези сделки е начислен съответният ДДС. Гръцката компания не е отговорила на искането на данъчните власти за информация за потвърждаване на вътреобщностните транзакции. Не е предоставила счетоводните книги и съответните транспортни и платежни документи.

Относно доставката от „Викингтийм“ ЕООД се приема, че не са представени доказателства за произход на стоките, нито за транспортирането им. На доставчика е извършена насрещна проверка. Резултатите от тази проверка са отразени в ПИНП № 22221122117101 – 141 – 001 от 16.08.2022 г. Представени са определени документи: договор за доставка на базови масла от 24.12.2020 г., договор от 31.12.2020 г. с предмет – извършване на услуга по намиране на клиенти; издадените фактури, приемо – предавателни протоколи към фактурите за доставка на масло; аналитична хронологична ведомост на счетоводната сметка 411 „Клиенти“ за период м. 12.2021 г. и синтетична хронологична ведомост на счетоводна сметка 4532 „Начислен ДДС за продажби“ за м. 12.2021 г. Представена е декларация от управителя на „Викингтийм“ ЕООД. Съгласно тази декларация дейността на дружеството е покупко – продажби на стоки с цел препродажба. Всички плащания се осъществяват по банков път. За тази цел е сключен договор за финансово обслужване с ДЗЗД „Викингтийм“ – по сметка на това дружество по ЗЗД се извършват всички плащания. Плащанията се осчетоводяват по сметка 460 „Вътрешни разчети“. С „ЕЗИР“ ЕООД имат споразумение за разсрочено плащане. Извършена е справка в ИС на НАП. От нея се установява, че в периода на издаване на фактурите при доставчика „Викингтийм“ ЕООД не е имало назначени лица по трудов договор. Дружеството не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Не са представени доказателства за произход на стоките, респ. за транспортирането им. Липсва информация кои са лицата, извършили услугата.

По фактурата за наем на персонал, издадена от „Булстар Строй“ ЕООД е прието, че при извършена насрещна проверка от доставчик не са представени никакви доказателства. Не може да се установи за извършването на каква работа се наема персоналът, начинът на определяне на възнагражденията. Не може да се установят приложимите часови ставки, обвързаност на възнаграждението с дължимо и платено такова от доставчика на персонала или други критерии, които да са ясно уговорени между страните и конкретно приложени.

При справка в ИС на НАП е установено, че за периода на издаване на фактурата с предмет на доставка „наем на персонал“ в дружество „Булстар Строй“ ЕООД са били назначени 46 лица. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. с посочено код за дейност: 4941 „Товарен автомобилен транспорт“.

Относно фактурираните от „Астория 2020“ ЕООД сурови бадеми от доставчика не са ангажирани доказателства и не е осигурен достъп до счетоводните регистри и първични документи в оригинал. От доставчика не са представени извлечения от относимите счетоводни сметки (сметка 501), както и дневни отчети, които да послужат за проследяване и съпоставка на постъпленията по касата. Извършена е насрещна проверка, но от дружеството – доставчик не са представили исканите документи. Не са представени документи и информация за транспортирането на стоката. Не е доказана последваща реализация.

Органите по приходите са направили обобщаващ извод, че е налице документално оформяне на сделки, които фактически не са реализирани между посочените субекти, т. е. жалбоподателят „ЕЗИР“ ЕООД не е получател на описаните във фактурите доставки. Изложени са твърдения, че се формира съмнение относно конкретните действия на „ЕЗИР“ ЕООД. Те нямат търговска насоченост, а по – вероятно става въпрос за невярно фактуриране. Посочено е, че според § 54 от

мотивите на решение по дело С – 285 / 09 на СЕС, данъчно задължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципите на данъчен неутралитет, правна сигурност и принципа на оправдани правни очаквания. В националното и европейско законодателство няма легална дефиниция на понятието „данъчна измама“. В случай че не е налице легална дефиниция на конкретно понятие, се използва общоприетият смисъл възприет в обществото. Под данъчна измама трябва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. 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. Цитира се практика на СЕС – Решение по дело С – 653 / 11 г. и по – конкретно т. 42 от мотивите му.

В хода на съдебното производство е допусната и назначена Съдебно – счетоводна експертиза. В заключението на вещото лице доц. Н. О. е посочено, че за м. 11.2020 г. не е признато право на данъчен кредит по фактура № [ЕГН], издадена на 30.11.2020 г. от „Булстар строй“ ЕООД, по която е ползван пълен данъчен кредит в размер на 3400 лева.

За м. 12. 2020 г. не е признато правото на данъчен кредит по фактури № [ЕГН] от дата 24.12.2020 г. (в размер на 13920 лева), № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (в размер на 13920 лева) и по фактура № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (в размер на 1500 лева), издадени от „Викингтийм“ ЕООД.

За м. 08.2021 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 276 320 лева по фактура № [ЕГН] от дата 31.08.2021 г., издадена от „Зона Инвест“ ЕООД.

За м. 09.2021 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 1999. 40 лева по фактура № [ЕГН], издадена на дата 30.09.2021 г. от „Астория 2020“ ЕООД.

Вещото лице е посетило на място адреса на управление на „Булстар строй“ ЕООД – [населено място], [община], Главен път Е – 79. Не е успяло да установи къде се помещава счетоводството на дружеството.

На дата 17.11.2024 г. от вещото лице О. е посетен адрес на управление на „Викингтийм“ ЕООД. Дружеството не е било установено на посочения адрес: район К. поляна, ж. к. И., [жилищен адрес] да има представител на дружеството. Блок 17 е триетажен и няма как да има пети етаж. Не е установено наличие на обозначение (търговска табела) на дружество „Викингтийм“ ЕООД.

Вещото лице О. посочва, че дружествата „Зона Инвест“ ЕООД и „Астория 2020“ ЕООД са с един и същ адрес на управление: [населено място], [улица]. Представяват се от едно и също лице. При посещение на адреса от страна на вещото лице е установена едноетажна къща, в занемарен вид, външната мазилка е почти изцяло изпаднала. От къщата е излязъл около 50 годишен мъж от ромски произход. Той е заявил на вещото лице, че дружествата „Зона Инвест“ ЕООД, „Астория 2020“ ЕООД и техният управител К. А. Д. са му непознати. Не е установено местонахождението на счетоводството на двете дружества.

По отношение на доставката по фактура № [ЕГН], издадена на 30.11.2020 г. от „Булстар строй“ ЕООД, с предмет „наем на персонал“, вещото лице е посочило, че търговската документация, представена в хода на ревизията от страна на жалбоподателя е непълна. Това прави невъзможно да се прецени дали доставката е относима към извършваната от „Езир“ ЕООД икономическа дейност. Не може да се прецени дали е извършвана последваща доставка. Непълнотата в търговската документация предопределя и непълнота в осчетоводяванията (счетоводните регистри), които са производни и се завеждат по данни от първичните счетоводни документи.

По отношение на доставките по фактури № [ЕГН] от дата 24.12.2020 г. (в размер на 13920 лева) и № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (в размер на 13920 лева), издадени от „Викингтийм“ ЕООД - те

документират доставка на стоки (масло АН – 15), които след това се твърди да са препродадени на „Газ лоджистикс“ ЕАД. Фактура № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (в размер на 1500 лева), издадени от „Викингтийм“ ЕООД, документираща услуга по намиране на клиенти, свързани с дейността на жалбоподателя.

И по отношение на тези доставки от страна на вещото лице е направен извод, че търговската документация, представена в хода на ревизията от страна на жалбоподателя е непълна. Това прави невъзможно да се прецени дали доставката е относима към извършваната от „Езир“ ЕООД икономическа дейност. Не може да се прецени дали е извършвана последваща доставка. Непълнотата в търговската документация предопределя и непълнотата в осчетоводяванията (счетоводните регистри), които са производни и се завеждат по данни от първичните счетоводни документи.

По отношение на доставката по фактура № [ЕГН], издадена на 31.08.2021 г., по която жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в размер на 276 320 лева. Като доставчик е посочено дружество „Зона Инвест“ ЕООД. С тази фактура е документирана доставка на линия за бутилиране GRUPPO BERTOLASO SPA с етикираща машина ENOS GAMA SNC; пакетираща машина ENOS SNC; линия за бутилиране на малки бутилки мм 2000, автоматична ротативна пълначка за бутилки OMDEI Q MENA; компресор с филтър модел SINCRONIA 36 / 3 с вакуум; филтър OLYMPIA 36 / 1400 q, машина за поставяне на тапи SIGMA 606. Според вещото лице фактурата притежава задължителните реквизити съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗСч. и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. Включена е в дневника за покупки на дружество „Езир“ ЕООД.

По отношение на тази доставка вещото лице О. прави идентичен на предходните изводи, а именно – търговската документация е непълна. Това не позволява да бъде установено категорично как е използвана фактурираната от „Зона Инвест“ ЕООД доставка от жалбоподателя – относима ли е към извършваната от него икономическа дейност и извършвани ли са последващи доставки.

По отношение на доставката от „Астория 2020“ ЕООД, вещото лице О. посочва, че за доставката по фактура № [ЕГН], издадена на 30.09.2021 г., жалбоподателят е ползвал пълен данъчен кредит в размер на 1999. 40 лева. Според заключението, фактурата притежава задължителните реквизити съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗСч. и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. Включена е в дневника за покупки на дружество „Езир“ ЕООД, като жалбоподателят е приспаднал посочения в нея ДДС като данъчен кредит в справка – декларация за отчетния период, в който фактурата е издадена и включена в дневника за покупки. Направен е извод, че търговската документация е непълна. Не може да се прецени как е използвана тази доставка и свързана ли е с икономическата дейност на жалбоподателя.

С Определение в открито съдебно заседание от 14.01.2025 г., съдът е допуснал изготвянето на повторна съдебно – счетоводна експертиза със задачите на първоначалната, като е взел предвид обстоятелството, че в същото заседание жалбоподателят, чрез адв. Б., е оспорил заключението на изготвената от доц. д – р О. експертиза.

За вещо лице по повторната експертиза е назначена Д. Л., магистър по икономика, вещо лице към списъка (обн. – ДВ, бр. 6 от 2023 г.). В своето заключение вещото лице посочва, че за периода счетоводството на дружеството се извършва от „Смарт Сис Ойл 77“ ЕООД, съгласно договор за счетоводно – консултантско обслужване от дата 01.06.2021 г. Счетоводният продукт, с който се работи е „Плюс – минус“. Прилагат се Н..

По отношение на задачата, формулирана от ответника – да се посети на място счетоводството на „Булстар строй“ ЕООД, „Зона инвест“ ЕООД, „Астория 2020“ ЕООД и „Викингтийм“ ЕООД – вещо лице Л. избира нов и различен подход. Той се изразява в изпращане на електронната поща

на посочените дружества на имейли за предоставяне на документи. Електронните адрес са взети от публично достъпната информация в Търговския регистър към Агенцията по вписванията. Отговор на тези имейли не е получен по време на изготвяне на заключенията (основно и допълнително).

Изпратени са молби и до НАП. Получени са отговори от офиси на ТД на НАП – С. и П..

Вещото лице посочва в заключението, че намира констатациите в ревизионния доклад за противоречив и неточни. Това е така, доколкото са налице първични документи и счетоводни регистри, с които са отразени стопанските операции аналитично и хронологично. Липсата на плащане се обяснява с наличието на споразумение между страните за разсрочено плащане. Заключенията обхващат доставките и на четирите търговски дружества.

По отношение на въпроса за това дали са установени плащания по спорните доставки, вещото лице Л. също избира различен подход. Той се изразява в цитиране на конкретни разпоредби от ЗКПО. Посочени са разпоредбите на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО „Непризнаване на приходи и разходи от последващи оценки (преоценки и обезценки)“; чл. 37 от ЗКПО „Признаване на приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания“; чл. 46 от ЗКПО „Данъчно третиране на задължения“.

В допълнителното заключение на вещото лице Л. е посочено, че не е успяла да осъществи контакт с представители на доставчиците. Не е установила кои са лицата – физически или юридически – обслужващи счетоводството на посочените дружества. Вещото лице Л. е посочила, че съгласно обяснение фактурата от „Зона Инвест“ ЕООД е за покупка на поточна линия за бутилиране. Била е съхранявана в склада на [улица]. Поради установени дефекти при пускането, машината е изпратена в Гърция за ремонт и реновиране на 23.08.2022 г. Според заключението на вещото лице няма плащания по фактурите, включително тези, издадени от „Викинг Тийм“ ЕООД, „Булстар строй“ ЕООД и „Зона инвест“ ЕООД. Установени са споразумителни протоколи за удължаване на срока за плащане. Вещото лице е установило плащане по фактурите на „Астория 2020“ ЕООД. Плащането е в брой и са приложени боновете към фактурата.

Заключенията на вещото лице Л. (основно и допълнително) са приети в открито съдебно заседание от дата 30.09.2025 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад РД № Р - 22221722002738 – 092 – 001 от 01.06.2023 г., връчен на дата 22.06.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р - 22221722002738 – 091 – 001 от 19.07.2023 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на дата 20.07.2023 г.

Според органите по приходите, налице са били всички предпоставки да се откаже право на данъчен кредит в общ размер на 311 259. 40 лева по фактури, издадени от „Булстар строй“ ЕООД, „Зона инвест“ ЕООД, „Тенакс 2011“ ЕООД, „Потенс“ ЕООД, „Емве логистик“ ООД, „Викингтийм“ ЕООД.

Недоволен от този РА, жалбоподателят го оспорва по административен ред. С Решение № 1392 / 02.10.2023 г. на заместник - директор на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, оправомощен съгласно Заповед № ЗЦУ – ОПР – 16 от 09.06.2023 г. и Заповед № 13451 от 14.09.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, РА е отменен в оспорената част за данъчни периоди м. 03.2021 г., м. 07. 2021 г. и м. 10.2021 г. относно установените задължения по ЗДДС. В останалата част, относно установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 11.2020 г. до м. 02.2021 г., м. 06.2021 г., м. 08.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 11.2021 г., РА е потвърден.

Недоволен от този резултат жалбоподателят го оспорва пред Административен съд – Перник. С Определение № 524 от 15.11.2023 г. Административен съд – Перник изпраща делото по подсъдност на АССГ. От приложената справка се установява, че седалището и адресът на управление на дружеството е [населено място],[жк], [улица].

При така установеното от фактическа страна, настоящият състав прави следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. същата е подадена от надлежна страна, в преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност, след проведено обжалване на РА по административен ред. Жалбоподателят е посочил, че иска от съда РА да бъде отменен изцяло като незаконосъобразен и неправилен, а изводите в него определя и квалифицира като незаконосъобразни и немотивирани.

Предметът на делото е по ЗДДС, в частта на извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит. Установени са допълнителни задължения и са извършени корекции. Ако в основата за очертаване на спорния предмет на делото се постави за критерий съответният данъчен период, то спорни са: данъчен период м. 11.2020 г. (РА е потвърден от Директора на дирекция „ОДОП”); м. 12.2020 г. (РА е потвърден от Директора на дирекция „ОДОП”); м. 01.2021 г. (РА е потвърден от Директора на дирекция „ОДОП”); м. 02.2021 г. (не са установени допълнителни задължения, като РА за този период е потвърден); м. 06.2021 г. (не са установени допълнителни задължения, като РА за този период е потвърден); м. 08.2021 г. (РА е потвърден от Директора на дирекция „ОДОП”); м. 09.2021 г. (РА е потвърден от Директора на дирекция „ОДОП”); м. 11.2021 г. (не са установени допълнителни задължения, като РА за този период е потвърден).

За данъчни периоди м. 03.2021 г.; м. 07.2021 г. и м. 10.2021 г. РА е отменен с Решението на Директора на дирекция „ОДОП”.

За данъчни периоди м. 04.2021 г.; м. 05.2021 г. и м. 12.2021 г. жалбата на „ЕЗИР” ЕООД е оставена без разглеждане от страна на директора на дирекция „ОДОП” на основание чл. 88, ал. 2 от АПК без разглеждане поради липса на правен интерес.

Съобразно на тези обстоятелства, предметът на делото се формира и обособява по следния начин: На първо място, относно осъществяване БОД от страна на жалбоподателя към гръцките дружества FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E. с VIN EL801301459, и TRADE TWO MON IKE с VIN EL801597611. На второ място, относно получен БОП от IMPROVING OU и услуги от SEA WAY E.E. с VIN EL801078190, което е последвано от издаване на протоколи по чл. 117 ЗДДС и включването им в дневниците за покупки и продажби за м. 11.2020 г. и м. 12.2020 г. и м. 09.2021 г. от страна на жалбоподателя. На трето място, относно отказано право на данъчен кредит по отношение на фактури, издадени от доставчиците „Булстар Строй“ ЕООД, „Викингтийм“ ЕООД, „Зона инвест“ ЕООД и „Астория 2020“ ЕООД.

Трябва да се отбележи, че в хода на ревизионното производство са извършени и корекции, които не са довели до определяне на допълнителни задължения за жалбоподателя. Това са БОП от IMPROVING OU и от SEA WAY E.E. – органите по приходите са приели, че дружеството „ЕЗИР“ ЕООД не е трябвало да издава протоколи по чл. 117 ЗДДС и да ги включва в дневниците за покупки и продажби за м. 11.2020 г. и м. 12. 2020 г. и м. 09. 2021 г. В хода на ревизионното производство е установено, че не са налице доказателства за осъществена БОД към TRADE TWO MON I.K.E. и FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E., като е определена данъчна основа 0. 00 лева.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна, по следните съображения:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи. Съдържа реквизитите, които са установени в

чл. 120 от ДОПК. Оспореният РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Ревизионният акт е издаден чрез Информационната система „Контрол“ като електронен документ, подписан с КЕП от Б. М. Я. на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат номер: 22ecc4888f3acf5, на дата 19.07.2023 г. и от И. М. Р., на длъжност Началник на сектор, със сертификат номер: 4fb3516b00d8ad96 от дата 19.07.2023 г.

Ревизионният доклад е издаден чрез Информационната система „Контрол“ като електронен документ, подписан с КЕП от Б. М. Я. на длъжност Главен инспектор по приходите, на дата 01.06.2023 г. и от Ф. Н. Т., на дата 01.06.2023 г.

Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП, разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП – информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК № 10 – 31 – ЗС от 03.02.2011 г. Одобрено задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронното управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самия подпис, като използва системното време на сървъра на приложението.

Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Според чл. 3, т. 12 от Регламент № 910 / 2014, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“, той трябва да отговаря на три кумулативни изисквания – да е ”усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно чл. 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от същия; да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент; да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910 / 2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към регламента (т. 43 от Решение на СЕС от 20 октомври 2022 г. по дело С – 362 / 21, Е.).

По делото са приложени удостоверения за валидност на КЕП. Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП, при съобразяване на тълкуването, осъществено от СЕС по дело С – 362 / 21, Е..

По отношение на ВОД към TRADE TWO MON I.K.E. и FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E.

За целите на облагане с ДДС на търговията между държавите членки на ЕС понятието „износ“ е заменено с понятието „вътреобщностна доставка“. Запазен е обаче принципът на данъчно облагане – стоките се облагат с ДДС там, където се потребяват, т. е. облагат се със ставка нула при ВОД от Република България за държава членка на ЕС. Същността на този принцип се изразява в това, че доставката се облага в страната, в която се потребява стоката. Това означава, че начисленият ДДС при доставките на тези стоки се признава за данъчен кредит, т. е. ставката е

нула.

Съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, и е предоставил идентификационния си номер по ДДС на доставчика.

В тази връзка съдът намира, че по отношение на конкретната доставка от „ЕЗИР“ ЕООД не е доказана основната предпоставка за нейното признаване, а именно – преминаване на стоките от територията на Република България до територията на Гърция като държава – членка на ЕС. Тежестта да докаже факта на преминаване на стоката лежи върху жалбоподателя. Ако тази основна предпоставка остане недоказана, е налице основание да се приеме, че няма осъществен БОД (в този смисъл Решение № 51 от 03.01.2018 г. по адм. д. № 5643 / 2017 г., Осмо отделение на ВАС). В случая изводът, че липсват доказателства за преминаване на стоката през границата на страната, се основава на следните доказателства: сочените за превозвачи „Дим Транс 16“ ЕООД и „ЕМБЕ“ ООД не са декларирали доставки нито към „ЕЗИР“ ЕООД, нито към гръцките дружества FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E. с VIN EL801301459, и TRADE TWO MON IKE с VIN EL801597611. Видно от получената информация от АПИ, вписаните в товарителницата превозни средства не са пътували по направление на границата на Република България с Гърция, в дните, посочени в транспортните документи. Тези превозни средства не са пътували и по направлението на границата на Република България със С. (с крайна цел транспорт до [населено място], Република Х.).

Освен липсата на доказателства за преминаване на стоката през границата с Гърция, е получена информация и от гръцката данъчна администрация. От тази информация става ясно, че управителят на FOOD AND BEVERAGE TRADE M.I.K.E., не се е отзовал на исканията за представяне на документи. При проверка на място в помещенията на дружеството, всъщност такова дружество не е открито. Според информацията от гръцката данъчна администрация, компания с такива имена е непозната за местните жители в района. На дата 29.03.2021 г. ДДС номерът е deregистриран от базата данни VIES (Value Added Tax Information Exchange System - информационна система за обмяна на информация по ДДС)" по инициатива на гръцката данъчна администрация. Липсват и доказателства за плащане.

По отношение на твърдяната доставка (БОД) към гръцкото дружество TRADE TWO MON IKE с VIN EL801597611, информацията, получена от гръцката данъчна администрация, е в голяма степен сходна. Тези сделки не са потвърдени от тази администрация. ДДС номерът на дружеството TRADE TWO MON IKE е deregистриран от VIES по инициатива на властите на дата 21.01.2021 г.

Направените по – горе правни изводи обхващат доставките по следните фактури: Фактура № [ЕГН] / 13.02.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 08.02.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 01.02.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 30.01.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 26.01.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 20.01.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 10.01.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 06.01.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 05.01.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 19.12.2020 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 26.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 14.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 13.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 12.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 11.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 05.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 05.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 03.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 02.03.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] / 27.02.2021 г. за извършен БОД; № [ЕГН] /

27.03.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 23.06.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 08.07.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 15.07.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 24.07.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 30.07.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 01.08.2021 г. за извършен ВОД; № [ЕГН] / 01.08.2021 г. за извършен ВОД. Фактурите са подробно описани в РД (л. 58 – 59 от делото), като на хартиен носител копия от тях се намират в Приложение № 2 към делото.

По отношение на ВОП

За целите на облагането с ДДС на търговията между държавите членки на ЕС понятието „внос“ е заменено с понятието „вътреобщностното придобиване“. Легално определение на ВОП дава чл. 20 от Директива 2006 / 112 / ЕО: „Вътреобщностното придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движимо материално имущество, експедирано или превозено до лицето, придобиващо стоките, от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките, в държава членка, различна от тази, в която е започнало експедирането или превозът на стоките.

Съгласно разпоредбата на чл. 13 от ЗДДС, вътреобщностно придобиване (ВОП) е придобиването на правото на собственост върху стока и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Доставчикът трябва да е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. Това означава, че доставката ще се облага с ДДС в Република България.

За ревизирия период „ЕЗИР“ ЕООД е декларирало ВОП по следните фактури: IM – 2021 / 07 / 17 от 13.07.2021 г. с предмет масло chemsol 20; IM – 2021 / 07 / 30 от 27.07.2021 г. с предмет масло chemsol 07; IM – 2021 / 08 / 22 от 07.09.2021 г. с предмет Chemical preparation 10; IM – 2021 / 09 / 09 от 07.09.2021 г. с предмет масло chemsol 7; IM – 2021 / 09 / 16 от 16.09.2021 г. с предмет масло chemsol 7; IM – 2021 / 10 / 07 от 07.10.2021 г. с предмет Transol D 5.

За получените ВОП от дружеството – жалбоподател са издадени протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Видно от извършената справка от страна на органите по приходите в ИС на НАП, естонското дружество IMPROVING OU с VIN номер EE102236293 не е декларирало извършването на ВОД към дружество „ЕЗИР“ ЕООД. Жалбоподателят не е декларирал последващи продажби на стоките, предмет на ВОД. Липсват доказателства относно датата на получаване на стоките. В приложените по делото СМР липсват данни за вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът. В декларацията, предоставена в хода на ревизионното производство, управителят на дружеството Ю. К. е посочил, че „ЕЗИР“ ЕООД купува transol D 5 и chemsol 7 от IMPROVING OU (Приложение № 2 към делото, л. 220). Според декларираното, стоките са доставени в Гърция, където „ЕЗИР“ ЕООД стопанисва склад. Декларираните факти от управителя на „ЕЗИР“ ЕООД не се подкрепят с никакви доказателства. В този смисъл те остават необосновани (декларативни).

За ревизирия период се твърди, че „ЕЗИР“ ЕООД е получило услуги по чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС по следните фактури: № 943 от 01.11.2020 г. от SEA WAY Е.Е. с предмет на доставката „такси“; № 1031 от 01.12.2020 г. от SEA WAY Е.Е. с предмет на доставката „такси“; № 1013 от 01.12.2020 г. от SEA WAY Е.Е. с предмет на доставката „такси“; № 1058 от 14.12.2020 г. от SEA WAY Е.Е. с предмет на доставката „такси“ и № 944 от 01.11.2020 г. от SEA WAY Е.Е. с предмет на доставката „такси“. За получените услуги по чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС от дружество „ЕЗИР“ ЕООД са издадени протоколи по чл. 117 от ЗДДС.

Съгласно чл. 8 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е

различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Принципно разпоредбата на чл. 82 от ЗДДС дава отговор на въпроса кой е лицето - платец на данъка при извършване на облагаеми доставки. Казано по друг начин – от кой е изискуем данъкът върху добавената стойност. В отделните алинеи на чл. 82 от ЗДДС се съдържа описание на различни хипотези на доставки – както на стоки, така и на услуги. Конкретно хипотезите на доставки на услуги са няколко. Такава хипотеза е уредена например в чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС - ако доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при: 3. доставка на услуги - когато получателят е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6 от ЗДДС. Друга хипотеза на услуга, уредена в чл. 82 от ЗДДС (в относимата редакция към датата на издаване на протоколите по чл. 117 от ЗДДС от „ЕЗИР“ ЕООД - м. 11 и м. 12.2020 г.) е тази, описана в ал. 5, в която се имат предвид услуги, посочени в Приложение № 2 към глава 19а на ЗДДС. Това означава, че начинът, по който в изброените по – горе фактури е описана получената от „ЕЗИР“ ЕООД услуга (доставки по чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС) прави невъзможно да се установи каква точно е тя. Описанието не съдържа достатъчно информация, за да може да се индивидуализира видът на услугата и да се прецени към коя хипотеза на чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС се отнася.

Съдът намира, че не са представени достатъчно по обем доказателства за получени услуги от „ЕЗИР“ ЕООД по чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС. Не се оборва изводът, че след направена справка в ИС на НАП е установено, че гръцкото дружество SEA WAY E.E. не е декларирало извършването на услуги към жалбоподателя. От страна на дружество „ЕЗИР“ ЕООД не са представени доказателства относно извършените услуги и с какво те са свързани с извършваната от дружеството дейност. Не е представен приемо – предавателен протокол относно приетите резултати от извършената услуга. Липсва информация за мястото (обекта) на извършване на услугата. Това прави невъзможно да се определи къде е извършена тя – при изпълнителя или при получателя. Мястото на изпълнение на услугата, по смисъла на разпоредбата на чл. 82, ал. 2 – 6 от ЗДДС, е основният и водещ критерий, който определя от кой е изискуем данъкът върху добавената стойност (в този смисъл Решение № 1881 от 11.02.2014 г. по адм. д. № 13346 / 2013 г., Осмо отделение на ВАС). Не се разколебава изводът на органите по приходите, че липсват доказателства за използваните активи за извършване на услугите. Това се допълва и от липсата на информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи – материали и труд.

Съгласно разпоредбата на чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, протокол се издава задължително, в случаите по чл. 82, ал. 2, 3, 4, 5 и 6 и чл. 84 - от регистрираното лице - получател по доставката. Протоколът се издава не по-късно от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изискуем (чл. 117, ал. 3 от ЗДДС). При липса на доказателства за реално осъществени услуги жалбоподателят неправилно е издал протоколи по чл. 117 от ЗДДС, съответно на това не е трябвало да ги включва в дневниците за покупки и продажби.

По отношение на доставките от „Булстар строй” ЕООД, „Викингтийм” ЕООД, „Зона Инвест” ЕООД и „Астория 2020” ЕООД

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит,

когато притежава някой от документите, посочени в т. 1 - т. 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право (по която е приспаднал данъкът в подадената справка-декларация), а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка. Ако наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга, е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Д. субект е този, който трябва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна трябва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който трябва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по спорните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В случая тази доказателствена тежест изрично е указана на жалбоподателя с определението за насрочване на делото. (Разпореждане от дата 24.01.2024 г., получено лично от управителя на „ЕЗИР“ ЕООД Ю. К. на дата 29.01.2024 г.).

По отношение на доставките от страна на „Булстар строй“ ЕООД

За данъчен период м. 11.2020 г. не е признато право на данъчен кредит по фактура № [ЕГН], издадена на 30.11.2020 г. от „Булстар строй“ ЕООД, по която е ползван пълен данъчен кредит в размер на 3400 лева. Предмет на доставката е услуга „наем на персонал във фирма „Езир“ ЕООД. Към фактурата е приложена разчетно – платежна ведомост на „Булстар Строй“ ЕООД за м. 11.2020 г. и рекапитулация за същия период. Вещото лице О. е посочило, че при посещение на място на дата 17.11.2024 г., около 10:00 ч. е установило, че на адреса на управление на „Булстар Строй“ ЕООД: [населено място], [община], Главен път Е – 79, Бензиностанция – С. не съществува.

Тази фактура документира предоставяне на услуга (наем на персонал). Жалбоподателят притежава екземпляр от фактурата и е осчетоводил надлежно получаването на доставката по нея. Фактурата е включена в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за покупките и е приспаднал посочения в нея ДДС като данъчен кредит в справката – декларация за отчетния период, в който фактурата е издадена и включена в Дневника за покупките.

По делото се съдържат следните документи: договор за наем на персонал, сключен между жалбоподателя и „Булстар строй“ ЕООД; разчетно – платежна ведомост на „Булстар строй“ ЕООД за м. 11 и рекапитулация към нея за същия период. Според заключението на вещото лице О., по данни от информационната система на НАП, в периода на издаване на фактура № [ЕГН] в „Булстар Строй“ ЕООД е имало назначени 46 лица по трудов договор. По отношение на „Булстар строй“ ЕООД в хода на ревизията е извършена насрещна проверка. Изготвен е протокол, в който е посочено, че дружеството не е намерено на адреса на управление.

По отношение на тази доставка съдът намира, че съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, материалноправна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит е наличието

на действително извършена облагаема доставка на стока или услуга към лицето, посочено в данъчния документ като получател. Реалността на доставките на стоки/услуги е основополагаща за правото на данъчен кредит за получателя, поради което липсата на такава е основание това право да не възникне, съответно то е пречка законосъобразно да се упражни. В хода на съдебното производство не са представени достатъчно убедителни доказателства за реално осъществяване на фактурираната услуга „наем на персонал”. Не се оборва тезата на органите по приходите за липса на реалност на доставките. Налице е документално оформяне на сделките, като има приложен договор, но от него не може да бъде направен извод за реалност на доставката на услуга.

В тази насока изводите се основават на липсата на документи и доказателства, които да удостоверяват осъществени контакти между двете дружества преди да бъде издадена фактурата. Не са представени писма или разменени имейли. Не става ясно какъв персонал е предоставен на „ЕЗИР“ ЕООД и за какви дейности е бил използван той. По делото е налице разчетно – платежна ведомост на четири лица на дружество „Булстар строй“ ЕООД и Рекапитулация за м. Ноември 2020 г. на същото дружество 194 – 195 от делото). Тези документи обаче не са достатъчни, за да могат да обосноват реалност на доставката на тази услуга. В тази насока е и заключението на вещото лице О.. Липсват доказателства за осъществено плащане.

Данъчно задълженото лице, което иска приспадане на ДДС трябва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия. То е длъжно да представи обективни доказателства, че услугите действително са му били доставени от данъчно задължените лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчиците на услуги. Такива доказателства не са представени от жалбоподателя.

По отношение на доставките от страна на „Викингтийм” ЕООД

Представени са фактури № [ЕГН] от дата 24.12.2020 г. (в размер на 13920 лева) и № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (в размер на 13920 лева), издадени от „Викингтийм” ЕООД - те документират доставка на стоки (масло АН – 15), които след това се твърди да са препродадени на „Газ лоджистикс” ЕАД. По делото е приобщена и Фактура № [ЕГН] от дата 31.12.2020 г. (в размер на 1500 лева), издадена от „Викингтийм” ЕООД. Тази фактура документира услуга по намиране на клиенти, свързани с дейността на жалбоподателя.

Действително видно и от заключението на вещото лице О., жалбоподателят притежава екземпляри от фактурите. Освен това, той е осчетоводил надлежно получаването на доставките по тях. Фактурите притежават задължителните реквизити, съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗСч и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. Те са включени в Дневник за покупки и жалбоподателят е приспаднал посочения в тях ДДС като данъчен кредит в справката – декларация за отчетния период, в който фактурите са издадени и включени в Дневника за покупки. Издателят на фактурите „Викингтийм” ЕООД е включил фактурите в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за продажбите и е начислил посочения в тях ДДС като данъчно задължение в справката – декларация за отчетния период, в който фактурите са издадени и включени в Дневника за продажбите.

Представени са документи: Договор за доставка на базови масла от 24.12.2020 г., сключен между „Викингтийм” ЕООД и „ЕЗИР” ЕООД; Приемо – предавателен протокол от 24.12.2020 г. за предаване на 120 варела масло АН – 15, приложен към фактура ...015; Приемо – предавателен протокол от 24.12.2020 г. за предаване на 120 варела масло АН – 15, приложен към фактура ...018; Договор за услуга от 31.12.2020 г., сключен между „Викингтийм” ЕООД и „ЕЗИР” ЕООД, с предмет на договора – извършване на услуга по намиране на клиенти, свързани с дейността на фирмата. Като доказателства са представени и Аналитична Хронологична ведомост на счетоводна

сметка 411 „Клиенти“ за период 01.12.2021 г. – 31.12.2021 г. за клиент „ЕЗИР“ ЕООД, както и Синтетична Хронологична ведомост на счетоводна сметка 4532 „Начислен ДДС за продажби“ за периода 01.12.2021 г. – 31.12.2021 г.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че не се представени убедителни доказателства, които пряко да доказват изпълнението на доставките. Не са представени доказателства за това как е осъществен транспортът на стоките – масло. Липсват доказателства за плащане на доставената стока. По отношение на услугата по намиране на клиенти не е ясно в какво точно се е изразявала, включително неясни остават резултатите от тази услуга, т. е. колко клиенти е намерил „Викингтийм“ ЕООД и как това е удостоверено от получателя на услугата „ЕЗИР“ ЕООД.

По отношение на описаните доставки съдът намира, че съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, материалноправна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стока или услуга към лицето, посочено в данъчния документ като получател. Реалността на доставките на стоки/услуги е основополагаща за правото на данъчен кредит за получателя, поради което липсата на такава е основание това право да не възникне, съответно то е пречка законосъобразно да се упражни. В хода на съдебното производство не са представени достатъчно убедителни доказателства за реално осъществяване на доставката на масло АН – 15. Същият извод е дължим и по отношение на фактурираната услуга „извършване на услуга по намиране на клиенти, свързани с дейността на фирмата“. Не се оборва тезата на органите по приходите за липса на реалност на доставките. Налице е документално оформяне на сделките, като има приложен договор, но от него не може да бъде направен извод за реалност на доставката на услуга.

Данъчно задълженото лице, което иска приспадане на ДДС трябва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия. То е длъжно да представи обективни доказателства, че услугите действително са му били доставени от данъчно задължените лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчиците на услуги. Такива доказателства не са представени от жалбоподателя.

По отношение на доставката от „Зона Инвест“ ЕООД

Фактура № [ЕГН] е издадена на дата 31.08.2021 г. По тази фактура жалбоподателят е ползвал пълен данъчен кредит в размер на 276 320 лева. С тази фактура е документирана доставка на линия за бутилиране GRUPPO BERTOLASO SPA с етикираща машина ENOS GAMA SNC; пакетираща машина ENOS SNC; линия за бутилиране на малки бутилки мм 2000, автоматична ротативна пълначка за бутилки OMDEI Q MENA; компресор с филтър модел SINCRONIA 36 / 3 с вакуум; филтър OLYMPIA 36 / 1400 q, машина за поставяне на тапи SIGMA 606. Според вещото лице О. фактурата притежава задължителните реквизити съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗСч. и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. Включена е в дневника за покупки на дружество „ЕЗИР“ ЕООД. Жалбоподателят е приспаднал посочения в нея ДДС като данъчен кредит в справката – декларация за отчетния период.

От друга страна, доставчикът „Зона Инвест“ ЕООД е включил фактурата в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за продажбите и е начислил посочения в нея ДДС като данъчно задължение в справката – декларация за отчетния период, в който фактурата е издадена и включена в Дневника за продажбите.

Представени са писмени доказателства: Договор за покупко – продажба от 31.08.2021 г., сключен между „Зона Инвест“ ЕООД на „ЕЗИР“ ЕООД за доставка на описаната линия за бутилиране; приемо – предавателен протокол № [ЕГН] от 31.08.2021 г. за предаване на описаната линия за

бутилиране, съгласно който протокол машините са предадени на адрес: [населено място], [улица]; договор от 31.08.2021 г., сключен между „Зона Инвест“ ЕООД и TRADE TWO MON I.K.E., за доставка на „машина за бутилиране“; международна фактура (инвойс) № [ЕГН] от 31.08.2021 г. на стойност 680 836. 30 евро, издадена от TRADE TWO MON I.K.E. с VIN EL801597611 на „Зона Инвест“ ЕООД с предмет на доставката „линия за бутилиране“; протокол №[ЕИК] от 31.08.2021 г. по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС на стойност 1 331 600. 05 лева и начислен ДДС – 266 320. 01 лева, издаден от „Зона Инвест“ ЕООД; транспортен документ (ЧМР) за извършен транспорт на описаните във фактурата машини, съставляващи линията за бутилиране. Съгласно представеното ЧМР машините са доставени от Гърция до адрес в България – [населено място], [улица], като превозвач е посочен „ЕМБЕ“ ЕООД.

Съдът съобразява, че от органите по приходите е изпратена молба до данъчната администрация на Република Гърция. Молбата е с искане да се извърши проверка на предходен доставчик на „Зона Инвест“ ЕООД, а именно - TRADE TWO MON I.K.E. с VIN EL801597611. Получен е отговор с номер VAT_BG_037469_EL_390IK-22_20230214_AF_RI_R от страна на данъчната администрация на Република Гърция. Получен е отговор, че гръцкото дружество TRADE TWO MON I.K.E. е подало VIES – декларации, декларирайки ВОД към българското дружество „Зона Инвест“ ЕООД, за август 2021 г. на стойност 680 836. 30 евро. Гръцкото дружество обаче не е отговорило на искането на данъчните власти за информация за потвърждаване на вътреобщностните транзакции и не е предоставило счетоводните книги и съответните транспортни и платежни документи. По тази причина сделките са приети за неосъществени.

Съдът намира, че липсват убедителни доказателства за реалност на тази доставка. Липсва икономическа логика скъпо оборудване (много над един милион лева) да бъде доставено без по него да има каквото и да било разплащане, поне под формата на аванс. Липсват доказателства за плащане - както от страна на „ЕЗИР“ ЕООД към доставчика, така и от страна на „Зона Инвест“ ЕООД към гръцкото дружество (предходен доставчик). Самите машини не са установени като наличност в склада на жалбоподателя на адрес [улица], като обяснението, че са върнати в Гърция по технически причини не се приема за достоверно.

По отношение на доставката от „Астория 2020“ ЕООД

Доставката по фактурата на „Астория 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], (номер на фактура [ЕГН] от дата 30.09.2021 г.), по която жалбоподателят е ползвал пълен данъчен кредит в размер на 1999. 40 лева. Съдът съобразява заключението на вещото лице доц. О., според който фактурата притежава всички задължителни реквизити, съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗСч. и чл. 114, ал. 1 от ЗДДС. С тази фактура е документирана доставка на стоки (сурови бадеми). Жалбоподателят разполага с екземпляр от фактурата и е осчетоводил получаването на доставката по нея. „ЕЗИР“ ЕООД е включил фактурата в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за покупките и е приспаднал посочения в нея ДДС като данъчен кредит в справката – декларация за отчетния период, в който фактурата е издадена и включена в Дневника за покупките.

Установено е от експертизата, че издателят на фактурата „Астория 2020“ ЕООД е включил фактурата в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за продажбите и е начислил посочения в нея ДДС като данъчно задължение в справката – декларация за отчетния период, в който фактурата е издадена и включена в Дневника за продажбите.

Приобщени са следните писмени документи по повод на тази доставка: договор за доставка на стоки (ядки) от 30.09.2021 г., сключен между „Астория 2020“ ЕООД и „ЕЗИР“ ЕООД; Приемо – предавателен протокол № [ЕГН] от дата 30.09.2021 г. за предаване на „суров бадем 1538 кг.“

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили насрещна проверка на дружество „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД, приключила с издаването на Протокол за извършена

насрещна проверка № П – 02000222117511 – 141 – 001 от дата 29.07.2022 г. В протокола е отразено, че дружеството „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД не е намерено на адреса на управление. Извършено е връчване на искането за предоставяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени документи. Липсата на представители или служители на дружество „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД на адреса на управление е установена и от вещото лице доц. О.. Той посочва, че дружествата „Зона Инвест“ ЕООД и „Астория 2020“ ЕООД са с един и същ адрес на управление: [населено място], [улица]. Представяват се от едно и също лице. При физическо посещение на адреса от страна на вещото лице на дата 17.11.2024 г. е установена едноетажна къща, в занемарен вид, външната мазилка е почти изцяло изпаднала. От къщата е излязъл около 50 годишен мъж от ромски произход. Той е заявил на вещото лице, че дружествата „Зона Инвест“ ЕООД, „Астория 2020“ ЕООД и техният управител К. А. Д. са му непознати. Не е установено местонахождението на счетоводството на „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД.

Този извод не се разколебава и от заключението на вещото лице Л.. Тя посочва в своето заключение (л. 171), че за целите на експертизата е подготвила молби до представляващия дружество „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД. На декларирания електронен адрес за кореспонденция, взет от информацията в Търговския регистър на Агенцията по вписванията, е изпратено писмо. До момента на изготвяне на заключението не е получен отговор. Видно от заключението на вещото лице Л. и от получената от НАП информация, фактура с № [ЕГН] от дата 30.09.2021 г. е включена в дневника за продажби и справка – декларация по ЗДДС на дружеството за м. 09.2021 г. СД по ЗДДС с дневници за покупки и продажби за периода е подадена по електронен път, подписана с КЕП.

Съдът намира, че липсват доказателства за произход на стоките от страна на „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД. Не са представени транспортни документи, липсва информация как са транспортирани стоките до получателя. Поради неоткриване на представители на дружеството на посочения адрес, включително и от вещите лица, назначени от съда, не са приобщени счетоводни документи от това дружество. В тази насока се споделя изводът на вещото лице О., че не може да се установи как е използвана стоката (сурови бадеми) от страна на „ЕЗИР“ ЕООД, свързана ли е тази стока с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност. Не може да се установи извършвани ли са последващи доставки, които да са в привръзка с получената стока. (с. 12 от заключението на вещото лице О.)

В тази част от оспорения ревизионен акт спорът между страните е по отношение на обстоятелството на реалност на доставките, които са обективирани в спорните фактури. Самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките.

Във връзка с това трябва да се посочи, че по своята същност експертните заключения на двете вещи лица (О. и Л.) не се различават и не разколебават извода на органите по приходите за липса на реалност на доставките. По делото не е спорно, че жалбоподателят притежава определен обем от документи. Той ги е осчетоводил, като фактурите са включени в дневниците за покупки по ЗДДС. От своя страна, доставчиците са включили тези фактури в съответните дневници за продажби по ЗДДС. Видно е обаче от всички доказателства по делото, че доставчиците не могат да бъдат открити. Първото вещо лице О. е осъществило физическа проверка. Второто вещо лице Л. е използвало електронна кореспонденция. Това означава, че няма как да се установи с обективни и счетоводни данни откъде доставчиците на „ЕЗИР“ ЕООД са придобили стоките, има ли осъществени плащания по тях и т. н.

В хода на съдебното производство са представени определени счетоводни документи. Те са

описани в молба от адв. Б. (л. 96 от делото). Това са: ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. и ГДД за 2021 г. относно „ЕЗИР“ ЕООД; Дневник за покупките за данъчен период 11 / 2020 г.; Дневник за покупките за данъчен период 12 / 2020 г.; Оборотна ведомост – Синтетична за период 01.11.2020 г. – 30.11.2020 г.; Оборотна ведомост – Синтетична за период 01.11.2020 г. – 30.11.2020 г. Счетоводен баланс към дата 31.12.2020 г. на „ЕЗИР“ ЕООД; Отчет за приходите и разходите за 2020 г.; отчет за собствения капитал на „ЕЗИР“ ЕООД; Уведомление за приемане на данни от справка – декларация по ДДС, за данъчен период м. ноември 2020 г.; Уведомление за приемане на данни от справка – декларация по ДДС, за данъчен период м. декември 2020 г.; синтетична хронологична ведомост период от 01.11.2020 г. – 31.12.2020 г. за различни счетоводни сметки: 401, 411, 601, 602, 604, 605, 606, 702; Аналитична хронологична ведомост и други. Тези документи обаче не променят правния извод, че липсват убедителни доказателства за реалност на доставките. Приобщените документи показват, че счетоводството на жалбоподателя е водено съобразно изискванията на закона. Този факт обаче не е бил спорен по време на ревизионното производство, респ. не е бил спорен в хода на съдебното. В самия ревизионен доклад е посочено, че не са установени нарушения на счетоводното законодателство, респ. не са установени нарушения по Закона за разплащанията в брой. (л. 63 от делото).

От значение е и посоченото от вещото лице О. в открито съдебно заседание от дата 14.01.2025 г. В това заседание вещото лице посочва и обяснява, че пълната търговска документация позволява да се проследят осъществените стопански операции, а именно какви са характеристиките, които посочват извършената сделка като факт – по време, по място. Според него, няма никакъв каталог с конкретни изисквания какви точно документи в пълната трябва да обосновават една определена сделка. Това е въпрос на преценка. Счетоводството като документация е производно на осъществените факти и на документите, които посочват какви сделки са се осъществили. Когато има непълнота в документацията и не може да се установи каква точно операция се е извършила, естествено ще има непълнота и в счетоводството (л. 58 от делото).

Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба (чл. 18, ал. 2 от Шестата директива), а именно: стоките да са били доставени или услугите - извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националния данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга-

чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

При настоящото произнасяне настоящият състав съобрази практиката на СЕС и по точно: Принципът на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчно задължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (Решение от 12 юли 2012 г., „ЕМС – България транспорт” С – 284 / 11, т. 62, и *Salomie & Oltean*, С – 183 / 14, т. 58). Материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава Първа от дял Х от Директивата за ДДС, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., *Idexx Laboratories Italia*, С – 590 / 13, т. 41 и 42). Разпоредбите на чл. 168, буква „а“ и чл. 203 от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура ДДС, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотив, че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност (в този смисъл Определение на СЕС от 4 юли 2013 г. по дело С – 572 / 11) Разпоредбата на чл. 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. По силата на чл. 10, параграф 2 от тази директива, данъкът става изискуем, когато услугата е извършена. Добросъвестността или недобросъвестността на данъчно задълженото лице, което иска приспадане на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена. (в този смисъл Решение на СЕС от 27 юни 2018 г. по съединени дела С – 459 / 2017 и С – 460 / 2017 г.)

С оглед на всичко изложеното дотук, съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е законосъобразен, а жалбата трябва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

По разноските:

Съгласно разпоредбата на чл. 81 от ГПК, във всеки акт, с който приключва делото в съответната инстанция, съдът се произнася и по искането за разноски. С оглед изхода по делото, съдът трябва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски, които страните

своевременно претендират. Материалният интерес по делото възлиза на 381 425. 44 лева. Приложима е разпоредбата на чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9 юли за възнагражденията за адвокатска работа, съгласно която възнаграждението при интерес от 100 000 лв. до 500 000 лв. е 8650 лв. плюс 4 % за горницата над 100 000 лв. На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК в полза на ответника трябва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в общ размер на 19907. 02 лева, определено по реда на чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9 юли. Трябва да се присъди и заплатеният от страна на ответника депозит за ССчЕ в размер на 400 лева.

Съгласно разпоредбата на чл. 77 от ГПК, ако страната остане задължена за разноси, съдът постановява определение за принудителното им събиране. В случая жалбоподателят „ЕЗИР“ ЕООД е изпълнил своето задължение да внесе сумата от 835. 56 лева, представляваща разликата между вече внесеното и окончателно определеното в открито съдебно заседание възнаграждение на вещото лице Л..

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 45 - ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕЗИР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „О. купел“, [улица], срещу РА № Р – 22221722002738 – 091 – 001 / 19.07.2023 г., издаден от И. М. Р. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1392 / 02.10.2023 г. на заместник - директор на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, оправомощен съгласно Заповед № ЗЦУ – ОПР – 16 от 09.06.2023 г. и Заповед № 13451 от 14.09.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, като неоснователна.

ОСЪЖДА „ЕЗИР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите сумата от 19 907. 02 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение и 400. 00 лева депозит за вещо лице – общо 20 307. 02 лева.

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