

РЕШЕНИЕ

№ 11415

гр. София, 02.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 05.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **9796** 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-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на „Мето Интер Транс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „Н.“,[жк], [улица], ет. 2, офис 11Б, представлявано от М. А. С. - Управител, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221322005429-091-001/06.06.2023 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 1291/11.09.2023 г., на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/.
В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Настоява, че счетоводството му е водено редовно. Сочи, че липсата на кадрова, техническа и ресурсна обезпеченост на контрагентите му не е основание за отказ на данъчен кредит и формиране на извод за нереалност на доставките и в тази връзка се позовава на решение на СЕС, постановено по дело С-324/11. Подробни

съображения в тази насока излага в жалбата. От Съда се иска да отмени обжалвания акт. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.В. поддържа жалбата, моли за отмяна на ревизионния акт, както и за присъждане на разносните по производството съгласно представен списък (л.349). Прави възражение за прекомерност на юрисконсултското възнаграждение.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт Д., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я отхвърли, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение независимо от изхода на спора.

Софийска градска прокуратура-не изпраща представител, не взема становище.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221322005429-020-001/14.10.2022 г., издадена от С. Т. К., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], в качеството ѝ на заместник на Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /Заповед № РД-84-2200-848 от 10.10.2022 г./, оправомощени със Заповед № РД-1-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Мето Интер Транс“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.11.2021 г. до 31.08.2022 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 18.10.2022 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията и Д. Н. Овнорова – старши инспектор по приходите /л.86-87/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221322005429-020-002/11.01.2023 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място]. Със ЗИЗВР е определено ревизията да завърши до 17.02.2023 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 23.01.2023 г. /л.89-90/. С последваща Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221322005429-020-003/10.02.2023 г., определено ревизията да завърши до 17.03.2023 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 10.02.2023 г. /л.92-93/.

ЗВР и ЗИЗВР са издадени като електронен документ, подписани с професионален КУКЕП от Ф. С. Й. и С. Т. К., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощени като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-84-2200-848 от 10.10.2022 г. и Заповед № РД-1-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.83-85/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221322005429-092-001/29.03.2023 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 20.04.2023 г. /л.95-111/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221322005429-091-001/06.06.2023 г. е издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник

на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е по ел.път на 18.07.2023 г. /л.113-130/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са начислени допълнителни задължения по ЗДДС за в размер на 525 031.44 лв. главница, ведно с начислени лихви за забава в размер на 68 064.85 лв. за данъчен период 01.11.2021 г. до 31.08.2022 г.

Ревизията е първа за спорните периоди и видове задължения. На дружество „Мето Интер Транс“ ЕООД не са извършени предходни ревизии.

Установено е, че дейността на ревизираното дружество е свързана с извършването на облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, облагаеми с 20% ДДС. Основни клиенти по извършените доставки към „Еконт Експрес“ ЕООД, „Европът- 2000“ АД, „Донау Транзит“ ООД, „Гелд Консултинг“ ООД и др. Установено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС от 22.01.2020 г.

При ревизията е констатирано, че в дневниците за покупки са описани 43 фактури с издател „Мето Интер Транс“ ЕООД, вместо действителния /на стр. 7-8 от РД/. Извършена е била доброволна корекция на данъчен период м.11.2022 г., като това е станало чрез включване в дневник покупки и справка декларацията на съответните кредитни известия. На основание чл. 175 от ДОПК с РА са били начислени лихви в размер 215, 93 лв. за неправомерно ползвания данъчен кредит. При извършената доброволна корекция за м. 11.2022 г. е било включено само едно кредитно известие, издадено от „Алим Строй“ ЕООД, като за останалите неотразени КИ посочени в таблица на стр. 8 от РД е била извършена корекция в ревизионното производство. За закъснението е определена лихва от 4 623,43 лв. Установено е било още: ползване на данъчен кредит по три фактури, издадени от нерегистрирани по реда на ЗДДС контрагенти в размер на 242,00 лв.; ползван два пъти данъчен кредит по една и съща фактура в размер на 32,68 лв.; приспаднал данъчен кредит по 6 кредитни известия, отразени в дневника като фактури, в размер на 112,66 лв. и ползван данъчен кредит в по-голям размер от начисления от доставчика данък- 384, 80 лв. /всичко на стр. 9 от РД/.

В хода на ревизията е изследвано упражненото право на данъчен кредит по доставки с контрагенти: „АЛИМ СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], „ММК КОНСУЛТ 2019“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], „ДАНИ К22“ ЕООД с ЕИК :[ЕИК], „СТАЙЛ КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], „МЕГА САРАД“ ЕООД с ЕИК :[ЕИК], „АВИ 03“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], „ЕКО ГРИЙН СТАЙЛ“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], „ТРАНС АУТО БГ 2019“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] и „МУЛТИ СТАР 2021“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК].

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, с които са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност. Представени са част от изисканите документи. На основание чл. 45 от ДОПК са ницирани насрещни проверки на основни доставчици и клиенти, за резултатите от които са съставени протоколи, подробно описани в РД.С Протоколи са приобщени доказателства събрани в хода на извършени насрещни проверки на жалбоподателя. „Мето Интер Транс“ ЕООД е декларирал облагаеми доставки със ставка 20%, получатели по които се явяват дружества установени на територията на страната. На част от клиентите са

инициирани проверки, в хода на които са изискани доказателства, удостоверяващи реалното изпълнение на фактурираните доставки на стоки и услуги.

I. По отношение на дружеството „АЛИМ СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:

С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190057-141-001/21.11.2022 г., е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 14.05.2021 г. и е било deregистрирано на 04.04.2022 г. Във връзка с извършената насрещна проверка е издадено Искане за представяне на документи и писмени обяснение от ЗЛ / ИПДПОЗЛ/ № П-22221722190057-040-001/19.10.2022 г., като същото е било връчено по електронен път на 02.11.2022 г. и не са представени документи. При извършена справка не е установено регистрирано ФУ и МПС. Установено е, че дружеството има наети лица по трудови договори-работници в строителството. Отразило е в дневниците за продажби издадените през данъчни периоди 01.11.2021 г.- 31.01.2022 г. три фактури с начислен ДДС в размер на 221 520,00 лв. и кредитно известие от м.02.2022 г. към една от тях с ДДС 60 520,00 лв.

В контролното производство, органите по приходите са описали представени от доставчика документи по фактура № 2/04.11.2021 г. с основа 393 000.00 лв. и начислен данък 78 600.00 лв., количествено- стойностна сметка, договор от 01.11.2021 г. протокол за приемане на строителна площадка, протокол, обр. 19, товарителница за доставка на полиуретанова хидроизолация от Румъния.

От страна на ревизираното дружество са представени същия набор с документи, като по данни от банкови извлечения са установени плащания в размер на 54 000.00 лв. Не са били представени изисканите доказателства за последваща ревизия на получените услуги. Съгласно тези документи е установено, че материалите са доставени в обекти на територията на П. панаир, палата № 6 – 1500 кв.м. и палата № 2Б – 500 кв.м. От дружеството е изискан договор за наем, но такъв не е бил представен в хода на ревизионното производство. В резултат на извършената проверка, органите по приходите са отказали приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

II. По отношение на дружеството „Транс Ауто БГ 2019“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:

С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190050-141-001/16.11.2022 г. е установено, че дружеството е било регистрирано по ЗДДС на 03.11.2020 г. и deregистрирано на 01.07.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от закона. Констатирано е, че основен предмет на дейност на „Т. А. БГ 2019“ е търговско посредничество с товарни МПС. Във връзка с извършената насрещна проверка е издадено ИПДПОЗЛ № П-22221722190050-040-001/19.10.2022 г., като е било връчено по електронен път на 02.11.2022 г. От доставчика е била представена фактура № 11/15.03.2022 г. с начислен ДДС в размер на 30 000.00 лв. и предмет на продажба на полуремарке с рег. [рег.номер на МПС] , фактура за покупка на същото, извлечения от счетоводни сметки, обяснения. От страна на ревизираното дружество е представено единствено копие от фактура с вписан предмет на доставка „полуремарке цистерна“. Контролните органи са констатирани, след справка в информационната система /ИС/ на НАП, че няма прехвърляне на собствеността в КАТ. С РА правото на приспадане по процесната фактура е отказано, тъй като не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, доколкото собствеността върху МПС не е прехвърлена, не са ангажирани и доказателства за плащане.

III. По отношение на дружеството „ЕКО ГРИЙН СТАЙЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:
С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190051-141-001/16.11.2022 г. е констатирано, че дружеството е било регистрирано по ЗДДС на 08.04.2022 г. и дерегистрирано на 10.08.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Издадено е ИПДПОЗЛ № П-22221022190051-040-001/19.10.2022 г., връчено по ел. път на 08.11.2022 г. Във връзка с това, от страна на дружеството не са били представени документи и обяснения. С оглед на това е извършена проверка в базата на НАП, е установено, че дружеството е отразило в дневника за продажби и справки- декларация за съответния данъчен период фактури с получател „Мето Интер Транс“ ЕООД. Издадени са две фактури през данъчен период м.04.2022 г. с ДДС в размер на 2 500,00 лв. От страна на ревизираното дружество във връзка с връчена покана по чл. 103 от ДОПК № П-22221322118932-177-001/24.10.2022 г. е хода на извършената насрещна проверка е извършена корекция в дан.период м.04.2022 г., като е подал коригираща справка-декларация с вх. № 22131465753/31.10.2022 г.

IV. По отношение на дружеството „МУЛТИ СТАР 2021“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:
Съгласно Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190048-141-001/28.11.2022 г. е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 11.10.2021 г. и дерегистрирано на 08.07.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Изготвено е ИПДПОЗЛ № П-22221022190048-040-001/28.11.2022 г., връчено по ел. път на 01.11.2022 г., във връзка с което от страна на дружеството не са представени документи. При изготвена справка в ИС на НАП е установено, че е имало назначени по трудово правоотношение шофьори, специалист, мениджър и т.н., подавано е декларации обр. 1 и обр. 6, но не е внесено данък върху доходите и осигурителни вноски. Ревизираното дружество е представило единствено копия на издадените му 27 фактури през м.04,05 и 06.2022 г. с предмет СМР съгласно договор, по които е упражнило право на приспадане в размер на 41 543,35 лв.

V. По отношение на дружеството „АВИ 03“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК]:
С Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190053-141-001/28.11.2022 г. е констатирано, че дружеството е било регистрирано по ЗДДС на 14.01.2022 г. и дерегистрирано на 13.10.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Във връзка с извършената проверка е издадено ИПДПОЗЛ № П-22221022190053-040-001/19.10.2022 г, връчено по ел.път на 01.11.2022 г., по което не били представени обяснения и документи. По данни от ИС на НАП, дружеството е имало назначени продавачи-консултанти, мениджър, специалист човешки ресурси, за което не е внесло декларираните данъци и осигурителни вноски. Ревизираното дружество „Мето Интер Транс“ ЕООД е представило издадените му 42 фактури с предмет на плащане по договор и фискални бонове към тях, по които през данъчни периоди 07 и 08,2022 г. е приспаднало данъчен кредит в размер на 62 000.00 лв. В дневник покупки за същия период няма отразени фактури. От страна на ревизираното дружество са представени единствено копия на фактури/ и фискални бонове/ с вписан предмет на доставка „плащане по договор“.

VI. По отношение на дружеството „МЕГА САРАД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:
Съгласно Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190055-141-001/28.11.2022 г. е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 24.11.2021 г. и дерегистрирано на 07.07.2022 г. Издадено ИПДПОЗЛ №

П-22221022190055-040-001/28.11.2022 г, връчено по ел.път на 01.11.2022 г. С оглед определения 7-дневен срок за представяне на доказателства, дружеството не е представило изискваните му документи. Във връзка с извършената справка в ИС на НАП е установено, че дружеството е имало наети по трудово правоотношение шофьори, декларирани данък и осигурителни вноски са внесени. Ревизираното дружество е представило единствено 41 фактури с предмет СМР по договор, по които е приспаднало данъчен кредит в размер на 62 018,99 лв. през данъчни периоди 04,05 и 06.2022 г.

VII. По отношение на дружеството „СТАЙЛ КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:

Съгласно Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190059-141-001/16.11.2022 г. е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 06.07.2022 г. и deregистрирано на 04.11.2022 г. Във връзка с извършената проверка е издадено ИПДПОЗЛ № П-22221022190059-040-001/19.10.2022 г, връчено по ел.път на 01.11.2022 г., като документи не са представени както в определения срок, така и до приключване на ревизионното производство. Чрез ИС на НАП е установено, че дружеството няма наети лица по трудови договори и не е изплащало възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Няма регистрирани МПС и няма декларирани недвижими имоти. Констатирано е, че е отразило в дневника за продажби и справки 47 фактура, издадени през периодите м.07 и м. 09.2022 г., с начислен ДДС в размер на 75 757.70 лв. „Мето Интер Транс“ ЕООД е представило копия от фактурите с предмет СМР по договор, съгласно протокол.

VIII. По отношение на дружеството „ДАНИ К22“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:

Съставен е протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190060-141-001/28.11.2022 г. , с който е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 07.01.2022 г. и deregистрирано на 07.07.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Връчено е ИПДПОЗЛ № П-22221022190060-040-001/19.10.2022 г. по ел.път на 01.11.2022 г. в отговор на което няма постъпили документи и обяснения в хода на ревизионната проверка. Чрез ПП С. е установено, че дружеството има наети лица по трудови договори, наети през 06.2022 г. Ревизираното дружество е представило единствено копия от 15 фактури с предмет СМР по договор, по които през данъчни периоди м. 03 и м.04.2022 г. е приспаднал данъчен кредит в размер на 20 750.00 лв.

IX. По отношение на дружеството „ММК КОНСУЛТ 2019“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]:

С изготвения протокол за извършена насрещна проверка № П-22221722190047-141-001/28.11.2022 г., е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 23.08.2019 г. и deregистрирано на 27.05.2022 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Издадено е ИПДПОЗЛ № П-22221022190047-040-001/19.10.2022 г. по ел.път на 01.11.2022 г. Подадена е молба за удължаване на срока за представяне на доказателства, във връзка с което е издадено решение за продължаване на срок № П-22221022190047-106-001/08.12.2022 г., с което е удължен срока до 22.11.2022 г. До приключване на ревизионната проверка, не са били постъпили документи или обяснения. Установено е, че дружеството не е имало наети работници, регистрирано МПС или деклариран недвижим имот. При извършената служебна проверка в ИС на НАП е констатирано, че дружеството е отразило в дневника за продажби и справки- декларация фактури с получател „Мето Интер Транс“ ЕООД. Установено е, че по издадените през м.02.2022 г. 23 фактури ревизираното дружество е приспаднало данъчен кредит в размер на 34 996,00 лв., но не ги е представило в отговор на връчените му ИПДПОЗЛ, нито при проверката на документи в дружеството, извършвало счетоводното му обслужване.

Предвид така установеното от страна на приходната администрация е прието, че по

отношение на правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от:

1. ЕИК :[ЕИК] ММК КОНСУЛТ 2019 - няма представени никакви доказателства
2. ЕИК :[ЕИК] Д. К22 - представени само фактури
3. ЕИК :[ЕИК] С. К. - представени само фактури
4. ЕИК :[ЕИК] М. САРАД - представени само фактури
5. ЕИК :[ЕИК] А. 03 - представени само фактури и фискални бонове
6. ЕИК :[ЕИК] М. СТАР 2021 - представени само фактури

Прието е, че по предоставените фактури от ревизираното лице, не следва да се кредитират към настоящото производство, тъй като по вида си фактурите са частни писмени свидетелстващи документи, чиято достоверност е спорна. В процесния случай, е констатирано, че се касае за документи, които съгласно чл.180 от ГПК не се ползват с материална доказателствена сила. Това означава, че не установяват съответствието на изразеното в тях волеизявление на лицата, които са подписали, с обективната действителност. В този смисъл е прието, че фактурите не са безспорно доказателство за извършеното предаване и приемане на услугите. Липсата на ресурсна обезпеченост, кадрови и технически потенциал от страна на доставчиците, водят до извода, че в случая се касае за формално оформяне на стопански операции. Прието е още, че предоставените от ревизираното лице документи формално представят в писмена форма извършени доставки, но по никакъв начин, чрез независими и необвързани с двете страни участници в доставките трети лица не е доказано реално извършване на доставките, съгласно изискванията на ЗДДС.

Акцентирано е, че след като задължените лица не представят документи в подкрепа на твърденията си за реалност на фактурираните доставки, то твърденията се явяват недоказани, с произтичащите от това правни последици – непризнат данъчен кредит за ревизираното лице. Обстоятелството, че фактурите са осчетоводени при ревизираното лице, не може да бъде основание за признаване на данъчен кредит по тях. Дори услугите, предмет на договорите да са налице като резултат, няма доказателства, че те са изпълнени именно от този доставчик, посочен като изпълнител на услугите по договорите. Посочено е, че тъй като лицето се позовава на издадени фактури, следва да се има предвид, че данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Фактурата, сама по себе си не е данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, а частен документ. В тази връзка е прието, че поради тази ѝ характеристика и тъй като с фактурите се удостоверява фактически състав, който обуславя изгодни за лицето правни последици / ползване на данъчен кредит /, то и негова е тежестта да докаже правопораждащия юридически факт – извършване на доставка.

В допълнение е посочено, че на основание чл. 86 от ЗДДС начисляването на данъка става, като издаде лицето данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред, включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справката-декларация и посочи документа в дневника за продажбите за съответния данъчен период. В процесния случай е прието, че няма ангажирани доказателства за реалното извършване на услугите. Установено е, че липсват данни дори какви конкретни дейности са фактурирани и характера на съответните услуги, което не дава възможност за пълен анализ и съпоставка. Приходните органи са се позовали на чл.37, ал.4 от ДОПК, като приемат, че в случай, че субектът не представи изискани по реда на ал.3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства.

Направен е извод, че от доказателства и предвид констатациите при извършване на съответните проверки се налага извода, че е налице обективна невъзможност да се извършат фактурираните доставки и ревизираното лице включва в дневник покупки фактури, по които няма доказана доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС с цел ползване на данъчен кредит. Прието е, че ако доставките са действително извършени, то както доставчикът, така и получателите трябва да притежават доказателства за това изпълнение. Включването на съответните фактури в дневниците за покупки на ревизираното лице само по себе си не представлява данъчно

събитие по смисъла на ЗДДС. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а изисква да е налице реално извършена доставка на стоки и услуги. С оглед на горното следва е прието, че достоверността на първичния счетоводен документ, следва да бъде преценявана с оглед на всички съпровождащи документи, които са представени и които имат отношение към предмета на доставката по нея. За да бъде признато правото на данъчен кредит следва да бъде доказано по безспорен начин, че е извършена сделка между дружествата, т.е. че услугите действително са извършени от цитираният доставчик.

Предвид изложеното, с РА изцяло е потвърдено направеното с доклада предложение за установяване на задължения и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, включени в дневниците за продажби през ревизираните периоди, издадени от: ММК КОНСУЛТ 2019 с ЕИК:[ЕИК], Д. К22 с ЕИК:[ЕИК], С. К. с ЕИК:[ЕИК], М. САРАД с ЕИК:[ЕИК], А. 03 с ЕИК:[ЕИК] и М. СТАР 2021 с ЕИК:[ЕИК].

С издадения РА № Р-22221322005429-091-001/06.06.2023 г., на „Мето Интер Транс“ ЕООД са установени задължения в размер на 525 031.44 лв. главница, ведно с лихва за забава върху същите в размер на 68 064.85 лв., поради непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от ММК КОНСУЛТ 2019 с ЕИК:[ЕИК], Д. К22 с ЕИК:[ЕИК], С. К. с ЕИК:[ЕИК], М. САРАД с ЕИК:[ЕИК], А. 03 с ЕИК:[ЕИК] и М. СТАР 2021 с ЕИК:[ЕИК].

Недоволен от издадения РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, като е депозирал жалба вх. № 53-06-7784/01.08.2023 г по регистъра на ТД на НАП С., както и жалба с вх. № 23-22-1219/11.08.2023 до Директор на Дирекция ОДОП срещу съставения РА, а последният с Решение № 1291/11.09.2023 година потвърдил обжалвания РА.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на 12.09.2023 г.

В хода на съдебното производство, е изготвено заключение по ССЧЕ на ВЛ- Р. Р. С. неоспорено от страните, прието и кредитирано от съда като обективно и компетентно, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си.

От заключението по ССЧЕ, по поставените задачи, въз основа на доказателствата, приети по делото и извършени от ВЛ справки, се установява, че във връзка с дружеството-доставчик „Алим Строй“ ЕООД с ЕИК: 20650416, жалбоподателят е осчетоводил двете фактури по счетоводна сметка 401. От своя страна доставчика- „Алим Строй“ ЕООД е включило издадените към „Мето Интер Транс“ ЕООД фактури 0...02/04.11.2021 г. и 0...05/07.12.2021 г. в дневника на продажби, в месеците, в които са издадени фактурите, респ. начисления ДДС е деклариран пред НАП като ДДС са извършени продажби. Данъчната основа по фактура от 04.11.2021 г. е осчетоводена по счетоводна сметка 602/6, като същата е издадена въз основа на протокол обр. 19 за предаване на строителна площадка по договор за доставка на строителни материали между страните от 01.11.2021 г. и договор за извършване на СМР от 01.11.2021 г. с предмет: извършване на СМР в обекти на адрес: [населено място], П. панаир, бул. Ц. Б. III-Обединител 37, в палата номер 6 – 1 500 кв.м. и в палата номер 2Б- 500 кв.м., както и въз основа на протокол за предаване на строителна площадка от 03.11.2021 г., с който изпълнителят е предал на жалбоподателя изпълнените обекти. Констатирано е, че към дата 31.10.2023 г.- датата на представената справка от сметка 401, по двете фактури жалбоподателят води неплатен остатък от задължение в размер на 932 600,00 лв.

Относно издадените фактури през ревизирания период от доставчика „ММК Консулт 2019“ ЕООД, ВЛ установява, че дружеството е включило фактурите издадени от жалбоподателя в дневника на продажби за съответния месец, в който са издадени фактурите, респ. начисления ДДС е деклариран пред НАП като ДДС за извършена продажба. *Всички фактури на стойност 210 000 лв. са платени в брой*, съгласно счетоводните записвания по сметка 501. Установено е, че са издадени въз основа на Протокол за приемане на извършени СМР от 05.03.2022 г. между страните, подписан за жалбоподателя като възложител и за доставчика-

като изпълнител, за обект: Автосервиз, с приета стойност на СМР- 167 593,08 без ДДС.

Във връзка с издадените от „**ДАНИ К22**“ ЕООД фактури, ВЛ е формирало извод, че *всички издадени фактури са на стойност 218 632,00 лв. са платени в брой*, съгласно счетоводните записвания по сметка 501. Дружеството-доставчик е включило фактурите издадени на жалбоподателя в дневника на продажби за съответния месец, в който са издадени фактурите, респ. начисления ДДС е деклариран пред НАП като ДДС за извършена продажба. Издадените фактури са за доставка на СМР по договор.

Относно издадените фактури от „**Стайл Комерс**“ ЕООД, ВЛ е констатирало, че издадените от доставчика фактури са осчетоводени при жалбоподателя по счетоводна сметка 401. *Всички фактури на стойност 454 549,20 лв. са платени в брой*, съгласно счетоводните записвания по сметка. Издадените фактури са за доставка на СМР по договор. Фактурите са били осчетоводени по счетоводна сметка 411.

Относно доставчика „**Мега Сарад**“ ЕООД, ВЛ е установило, че издадените от него фактури са осчетоводени при жалбоподателя по счетоводна сметка 401. *Всички фактури са на стойност 372 335,94 лв. и са били платени в брой*, съгласно счетоводните записвания по сметка 501. Доставчика е включил фактурите издадени от жалбоподателя в дневника на продажби за съответния месец, в който са издадени фактурите. Съгласно договор и Протокол за приемане на извършени СМР от 01.07.2022 г. между страните, подписан за жалбоподателя като възложител и за доставчика като изпълнител, за обект: Склад – РЦ- Е.- [населено място] Промислена зона, с приета стойност на СМР – 176 383,74 лв. без ДДС.

По отношение на издадените от „**Ави 03** „ ЕООД фактури, ВЛ формира извод, че издадените от него фактури са осчетоводени при жалбоподателя по сметка 401. *Всички фактури на стойност 371 999.90 лв. са платени в брой*, съгласно счетоводните записвания по сметка 501. Доставчика е включил фактурите издадени от „Мето Интер Транс“ ЕООД в дневника на продажби за съответния месец, в който са издадени фактурите. Въз основа на Протокол за приемане на извършени СМР от 15.08.2022 г. между страните, подписан за жалбоподателя като възложител и за доставчика- като изпълнител, за обект: Склад- РЦ- Е.- гр. [улица], с приета стойност на СМР 125 868.92 лв. без ДДС.

За дружеството „**Е. Г. С.**“ ЕООД, ВЛ е констатирало, че след изпратена покана от НАП до доставчика, двете фактури издадени от жалбоподателя са сторнирани, съгласно ревизионен доклад.

Относно дружеството „**Транс Ауто БГ 2019**“ ЕООД, ВЛ е установило, че дружеството е включило фактурата издадена от жалбоподателя в дневника на продажби за съответния месец, в който е издадена. Издадените фактури са за продажба на ДМА- полуремарке цистерна с рег.номер С.. По счетоводни данни на доставчика е установено, че жалбоподателят е извършил три плащания в брой с общ размер 27 000,00 лв., съгласно счетоводните записвания на доставчика и посочените в справката ПКО, като към 31.12.2022 г. при доставчика има незакрито вземане в размер на 153 000.00 лв.

Във връзка с дружеството „**Мулти Стар 2021**“ ЕООД, ВЛ е констатирало, че издадените от доставчика фактури са осчетоводени при жалбоподателя по счетоводна сметка 401, като *всички фактури са на стойност 249 206.00 лв и са платени в брой*, съгласно счетоводните записвания по сметка 501. Издадените фактури са за СМР съгласно договор и въз основа на Протокол за приемане на извършени СМР от 15.08.2022 г. между страните, подписан за жалбоподателя като възложител и за доставчика0 като изпълнител за обект: Склад- РЦ- Е.- гр. [улица], с приета стойност на СМР- 125 868,92 лв. без ДДС.

По втория въпрос от ССЧЕ, ВЛ е формирало извод, че осчетоводените извършени плащания при жалбоподателя кореспондират с осчетоводените получени плащания по процесните фактури като дата, размер и начин на плащане. Във връзка с това обаче, не са били представени документи от „Еко Грийн Стайл“ ЕООД и от „Алим Строй“ ЕООД.

По третият въпрос- дали са извършвани плащания от „Мето Интер Транс“ ЕООД към „Международен панаир Пловдив“ АД на наемни вноски за наем на помещение в панаирната

палата, ВЛ е установило, че по двата представени договора за наем- няма неплатени задължения към наемодателя. Установените плащания по платежни нареждания, извлечения от онлайн банкиране по договор за наем, относими за процесния период 01.11.2021 г.- 31.08.2022 г. са общо 19 963,51 лв.

Приложени са всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА № Р-22221322005429-091-001/06.06.2023 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 Д., включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено- преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл.3, ДВ. бр.34 от 6 Април 2001 година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизвеждано.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а

квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16.) Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай ЗВР, както и РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР от ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП, обосновава извод за това, че ЗВР,РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29 ал.6 от ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В конкретната хипотеза всички актове и съобщения са връчени на електронния адрес на жалбоподателя. Съгласно чл.30, ал.6 от ДОПК електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система. В конкретната хипотеза по отношение на всички ЗВР, РД и РА е удостоверено връчването и по електронен път, за което по делото се съдържат писмени доказателства и то оформени в съответствие с разпоредбата на чл.30,ал.6 от ДОПК. На следващо място, в ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса- аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда

и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книжата за реализиране на административнонаказателната отговорност, за които се прилага Законът за административните нарушения и наказания. С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита, и по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

Ревизионното производство е първо като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването и 3 месеца, считано от връчване на същата, но поради недостатъчност на срока органът възложил ревизията с две заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия удължил срока на ревизията с още два месеца, като удължаването е извършено в съответствие с разпоредбата на чл.114 от ДОПК. Ревизионният доклад е издаден именно в срока, предвиден за приключване на ревизията, а РА е издаден след изтичане на срока за представяне на възражение срещу съставения РД. Неоснователен е доводът на жалбоподателя и на неговия процесуален представител, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила в посока липсата на всеобхватен и обективен анализ на конкретната фактическа обстановка и придружаващи доказателства, които обосновават извод за наличие на реално осъществена доставка.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието „*неправомерно начислен данък*“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на равното 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 правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и

законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, който поражда правните си последици само ако са налице всички негови елементи. Това право е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Като доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, доставката на услуга представлява фактическо престиране на определен резултат, вследствие извършването на определени дейности.

В конкретния случай спорът е дали са налице реални доставки от дружествата: ММК КОНСУЛТ 2019 с ЕИК:[ЕИК], Д. К22 с ЕИК:[ЕИК], С. К. с ЕИК:[ЕИК], М. САРАД с ЕИК:[ЕИК], А. 03 с ЕИК:[ЕИК] и М. СТАР 2021 с ЕИК:[ЕИК].

Законът е въвел задължението за субекта ползващ данъчен кредит -да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Това задължение съществува и за жалбоподателя по настоящото дело. Този извод се извежда от разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя.

Видно от събраните доказателства в ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки, като органите по приходите са изискали от същите да предоставят документи и писмени обяснения, релевантни за доказване на реалното изпълнение на фактурираните доставки и услуги към „Мето Интер Транс“ ЕООД.

Дори и да се приеме, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация.

Представените документи от жалбоподателя не обосновават по категоричен начин извода, че фактурираните доставки от посочените по-горе доставчици са реално извършени. Ревизираното лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, е следвало да докаже по пътя на пълно и главно доказване право на приспадане на данъчен кредит а данъчните периоди, респективно, че не са налице пречки за упражняването на това право, предвидени в действащите за ревизирания данъчен период материалноправни норми.

В хода на ревизионното производство данъчните органи са положили необходимите усилия по установяване на релевантните факти и събирането на доказателства за реалността на извършените сделки. При извършеното посещение на място, документирано с Протокол № АА1758563/24.01.2023 г., са представени и събрани единствено фактури, без придружаващи ги документи. Доказателства за разплащания- фискални бонове, са налични само за „АВИ 03“ ЕООД. Не са били представени никакви документи за доставки с изпълнител „ММК КОНСУЛТ 2019“ ЕООД.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно посочените по-горе доставчици, за липса на реални доставки по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС не са опровергани. За да бъде признато право на данъчен кредит не е

достатъчно само да е издадена фактура, данъкът по нея да е начислен към бюджета и да е включена в СД по ЗДДС и в дневника за покупки за периода, необходимо е доставката да е реално извършена.

Наличието на данъчни фактури не е и не може да бъде доказателства за реалност на доставката, защото фактурата е първичен счетоводен документ, отразяващ преди нейното издаване данъчното събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждаването на определени правни последици. Липсват доказателства относно фактурираните доставки на услуги, за които е приспаднал данъчния кредит. Обстоятелството, че са включени в дневниците за покупки фактури с издател **„ММК Консулт 2019“ ЕООД**, не може да доведе до извод, че този доставчик нещо реално е доставил на жалбоподателя, както и липсват доказателства за техническа, материална и кадрова обезпеченост у този доставчик, позволяващи му да осъществи доставките, няма никакви доказателства за наличието на декларираните недвижими имоти и МПС у доставчика, а само издаването на данъчни фактури, не е и не може да бъде основание за признаване на данъчен кредит по тях. Относно доставчика **„Транс Ауто БГ 2019“ ЕООД** е установено, че за покупката на ремарке е представена единствено фактура, като след извършена проверка в ИС на НАП е констатирано, че не е била извършена регистрация на същото. Обстоятелството е било потвърдено и при извършената повторна проверка от страна на ревизиращите органи в хода на постановяване на обжалваното решение, при което е установено, че към 31.07.2023 г. полуремарке с рег. [рег.номер на МПС] продължава да е регистрирано в КАТ на името на соченото за доставчик дружество. Относно дружеството-доставчик **„Алим Строй“ ЕООД**, следва също че е изпълнен състава на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗЗД, тъй като услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Относно дружества: **„М. стар 2021“**, **„АВИ 03“ ЕООД**, **„Стайл Комерс“ ЕООД**, **„Дани К22“ ЕООД** и **„Мега Сарад“ ЕООД** правилно ревизиращите органи са приели, че за същите не е налице право на приспадане на данъчен кредит по издадените от тях фактури, предвид неизпълнението на изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 9 от ЗДДС. В допълнение право на приспадане на данъчен кредит не възниква и за включените в дневниците за покупки фактури с издател **„ММК Консулт 2019“ ЕООД**, освен на посочените по-горе основания, и поради неизпълнение изискванията на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, тъй като дружеството-жалбоподател не притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред.

Така описаната фактическа обстановка налага извода, че представените фактури по процесните доставки са лишени от доказателствена сила и не удостоверяват действително получени услуги от ревизираното дружество. В случая се касае за едно формално документиране на сделки и „движение на документи“ без да е налице реално извършени доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. В тази връзка следва да се подчертае, че фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама, като този смисъл е Решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т.49.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните

изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги , извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение, преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. С оглед на това, съвсем законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури.

За да възникне право на данъчен кредит за получателя не е достатъчно само наличието на издадени данъчни фактури и отразяването им в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС, а доказано, че стопанските операции по издадените фактури са действително осъществени, съобразно принципите на чл.4, ал.1, т.5 от Закона за счетоводството - сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен.

Изводите на органа по приходите, че не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури не се опровергават и от приетата по делото ССЧЕ. Видно от заключението на вещното лице, процесните фактури са осчетоводени. Заключението на вещното лице в по-голямата си част представлява обобщение на фактическа информация, съдържаща се в писмените доказателства по делото – напр. посочването на месеците, в които определени

фактури са издадени или датата на някои от другите релевантни документи, страните по доставките, според удостовереното във фактурите и предмета на доставките, според удостовереното във фактурите. Доколкото фактурите и протоколите към тях са частни свидетелстващи документи, които не се ползват с обвързваща съда материална доказателствена сила относно удостоверените с тях факти, съдът следва да ги цени по вътрешно убеждение в контекста на останалия събран по делото доказателствен материал. Същото важи за договорите, които са частни диспозитивни документи. Тези доказателства удостоверяват само, че страните, които са ги подписали са направили изявленията, които се съдържат в тях.

Данъчната фактура представлява частен документ, удостоверяващ само съгласно чл. 180 от ГПК, че изявленията, които се съдържат в нея, са направени от лицата, които са я подписали. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Г. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Наличието на издадени фактури и сключени договори не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки на стоки и услуги. Договорът може да бъде заместен само от фактурите, но това не значи, че той обективира реално извършени доставки на стоки и услуги, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал.1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл. 6, ал.1, чл. 9, ал.1, чл. 25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал. 1 , т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставките на стоки именно от издателите на фактурите, по които се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02.

Съдът намира, че в случая РА е съобразен и с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). При различна фактическа обстановка, по същество навсякъде СЕС намира, че правото на

данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, не се разминава с отразеното във фактурата (напр. по отношение на посочените доставчици) и дали получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС лимитират какви обективни факти от действителността могат да бъдат анализирани за тези цели – и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай.

Ревизиращите органи са се съобразили с горното и са направили преценка на множество обстоятелства относно спорните доставки. Освен, че са анализирали преките фактори от значение за изпълнение на доставките, същите са направили и анализ на поведението на доставчиците и самото ревизирано лице.

От казаното може да се заключи, че изборът на сочените доставчици не е извършен на база обективни търговско - икономически критерии. Страните не са целели предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на приспадане на данъчен кредит за съответния период. Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба – Решение от 06 декември 2012г. по дело C-285/11, „БОНИК“ ЕООД, т. 36. Ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона. Извод за наличие на такава следва да се направи въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обективни данни, както са сторили органите по приходите в настоящото производство.

Според съдебния състав, в настоящото производство жалбоподателят „Мето Интер Транс“ ЕООД не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. Единствените представени от ревизираното лице документи удостоверяващи извършените сделки са процесните фактури. Не е изключено, а и обичайно това е и единственият документ, който страна би могла да предостави, но следва да бъде подчертано, че в хода на ревизията, ревизираното лице не е представило по нито една от ревизираните сделки счетоводна, търговска и банкова документация, които да се противопоставят на тезата на ревизиращите органи за липса на доставка.

Не се споделят и изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който 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. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която норма, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Отделно от това по делото не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на дружествата-доставчици. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – СМР и ремонтни дейности от съществено значение е дали доставчикът е разполагал

със свои или наети лица, притежаващи съответната компетентност за извършване на договорените дейности. В конкретния случай по делото липсват доказателства, от които да се направят изводи, че дружествата-доставчици са разполагали с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на стоки и услуги.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са представени доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки, въпреки изричните указания от страна на съда в тази насока. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на доставки предмет на спора, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че РА е материално законосъобразен. Съдебният състав намира, че от доказателства по делото се установява, че злоупотребата с ДДС по всяка от проверяваните доставки е обусловена от действия на ревизираното лице, насочени към създаване на данъчно предимство. Като това е осъществено, чрез създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не са икономически обосновани, независимо от това че са свързани с дейността на дружеството. Знанието за това у ревизираното лице се извежда от: обективните действия свързани със снабдяването и представянето пред данъчните органи на оспорените фактури и приложенията към тях документи, които документално да обосноват неизвършени сделки и услуги, без реално те да са извършени. Тези обективни действия, според настоящия съдебен състав водят до еднозначен извод, че жалбоподателят съзнателно е използвал посочените фактури и приложения към тях, с цел създаване на данъчно предимство.

В обобщение съдът намира, че РА е законосъобразен и обоснован, по изложените по-горе съображения, а жалбоподателят, с оглед доказателствената тежест, която носи в процеса, не успя да обори фактическите констатации и правни изводи на ревизиращите органи, поради което жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде оставена без уважение.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 28 373.85 лева, определено съгласно чл. 8, ал. 1 вр. с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 71 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Мето Интер Транс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „Н.“, [жк], [улица], ет. 2, офис 11Б, представлявано от М. А. С. - Управител, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221322005429-091-001/06.06.2023 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1291/11.09.2023 г., на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/.

ОСЪЖДА „Мето Интер Транс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „Н.“, [жк], [улица], ет. 2, офис 11Б, представлявано от М. А. С. - Управител, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 28 373.85 лева /двадесет и осем хиляди триста седемдесет и три лева и 85 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: