

РЕШЕНИЕ

№ 5599

гр. София, 14.09.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 03.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **1103** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № 22220620008005-091-001 от 13.09.2021г., издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1857 от 07.12.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП – С..

В жалбата се твърди, че въз основа на представените доказателства за услугите по спорните фактури - договори за СМР и приложенията към тях, акт обр. 19 към договорите за СМР, банкови документи за извършени плащания за всяка една от фактурите и доказателства за счетоводното им отразяване, следва да бъде признато правото на приспадане на данъка. Спорните фактурите са с предмет доставки на услуги и конкретно за СМР услуги, а констатациите на органите по приходите, обусловили извода за непризнаване на правото, били неотнормирани към предвидените в закона основания за това. Претендира, че от събраните по делото доказателства се установявало, че дружеството има редовно и своевременно отчитане на ДДС, редовност на счетоводството, като от страна на данъчния орган не било доказано наличието на данъчна измама. Счита, че дружеството е направило всичко в рамките на своите възможности и според приложимото законодателство, да получи право на

приспадане на данъчен кредит и от него не можело да се изисква да търпи последици от неизпълнението или ненавременното изпълнение на задълженията на доставчика, като му бъде отказано правото на приспадане на данъка. В случая административния орган не е доказал недобросъвестност на жалбоподателя. Не можело да му се вмени задължение да установява кадровата обезпеченост на доставчика и другите обстоятелства, посочени от администрацията, поради което не можело и да му се вмени знание за получателя по доставката за участие в данъчна измама.

Пред съда жалбата се поддържа от упълномощен адвокат – С.. В ход по същество и в писмена защита се претендира основателността на жалбата, цитира практика на Съда на ЕС - решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 - данъчно-задълженото лице, което е получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата, и обратното, данъчно задължено лице, което не е знаело тези обстоятелства, не можело да му се откаже правото на приспадане, като данъчният орган трябвало надлежно да установи тези обстоятелства. Иска отмяна на РА.

Ответникът- директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез юрк. Мiroва поддържа становището, че не се доказва наличието на доставки предмет на издадените фактури, не се установявало, че доставчика по фактурите действително е извършил доставките. Липсвали данни и за редовно водено счетоводство на доставчика. Ответникът иска от съда да потвърди РА и да присъди разноски за юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161 от ДОПК.

Административен съд - София град, Трето отделение, 62 – ри състав, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намери следното:

От фактическа страна:

Със Заповед №Р-22220620008005-020-001 от 17.12.2020г., връчена на 21.12.2020г. по електронен път, изменена със Заповед № Р-22220620008005-020-002 от 15.03.2021г., издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД, за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.02.2020г. до 30.06.2020г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220620008005-092-001/05.05.2021г., връчен на 12.05.2021г. по електронен път. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено възражение, обсъдено от органите по приходите в РА и прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220620008005-091-001/13.09.2021г., издаден от Ф. С. Й. — орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен

път на 20.09.2021г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство са установени допълнително задължения на дружеството за ДДС общо в размер на 118 144,54 лв., както и са начислени лихви общо в размер на 16 120,77 лв., които са предмет на спор в настоящото производство. Същите произтичат от непризнат данъчен кредит, вследствие на констатации за липса на реални доставки на стоки и услуги от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД, „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ОМВ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ЕВРОПЕТРОЛ“ ЕООД, „РОМПЕТРОЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ТОПЛИВО СОФИЯ“ ЕООД, съответно непризнаване на отчетените разходи по фактурите от същите контрагенти.

С цел събиране на доказателства, необходими за провеждането на ревизията, са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК са неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220620008005-040-001/21.12.2020г. и №Р-22220620008005-040-002/01.03.2021г., с които са изискани всички търговски и счетоводни документи, във връзка с извършваната дейност, получените доставки и отразените разходи. В отговор са представени доказателства и писмени обяснения, които са описани в констативната част на РД.

С протокол №0854968/18.02.2021г. е документиран преглед на оригинални документи в счетоводен офис на ревизираното лице, находящ се в [населено място]. Предоставени са фактури за покупки и продажби, договори, ведно с приложения, доказателства за последваща реализация по фактурите от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД, пътни листа за автомобили „Волво ХС“ с рег. [рег.номер на МПС] , „Форд Транзит“ с рег. [рег.номер на МПС] , „О.“ с рег. [рег.номер на МПС] , „Мазда“ с рег. [рег.номер на МПС] и „Хюндай“ с рег. [рег.номер на МПС] .

С протокол №П-22221020216078-141-001/01.02.2021г. е обективизирана насрещна проверка на дружеството доставчик ТРЕЙДИС Б.“ ЕООД. В отговор на връчено искане, от страна на доставчика са представени писмени обяснения; копия на изисканите 27 фактури; 17 договора за СМР, ведно с приложения; 27 Акта обр. 19 за извършена работа; регистрационни талони на МПС; банкови извлечения; справка за ДМА; справка за наети 15 лица на граждански договори; обратна ведомост и хронология на сметка 411/1 „НЮ ТРЕЙД ПАРТЕРС“ ООД.

В съответствие с принципа на служебно начало, органите по приходите са изискали и анализирали и документите, с които разполага ревизираното лице във връзка с декларираните доставки от горепосоченото дружество. В хода на извършената проверка същото е представило : фактури, договори, приложения, актове обр. 19, плащания, счетоводни разпечатки, доказателства за последващи доставки и др.

Установено е, че основната дейност на жалбоподателя е свързана с извършване на други довършителни строително-монтажни дейности, монтаж на вентилируеми и

керамични фасадни обшивки, каменни обшивки, окачени тавани, леки и средни метални конструкции.

Извършени са проверки в информационния масив на НАП, резултатите от които са взети предвид и отразени в РД. Установено е, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби на „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД. Установено е още, че „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД не е разполагало с назначени на трудов договор лица, не е имало персонал, с който да извърши процесните услуги, Освен липса на доказателства за кадрова обезпеченост, не са представени и такива за дължими и/или преведени осигурителни вноски за лицето Н. В. В., в качеството на собственик или съдружник и/или по договор за управление и контрол. Последният не е декларирал, че изпълнява трудова дейност като самоосигуряващо се лице.

Органите по приходите са извършили насрещни проверки на 15 физически лица, съгласно справка за наети лица по граждански договори, предоставена от прекия доставчик „ТРЕЙДИС БИЛД“ ООД. При извършени проверки седем от лицата потвърждават извършването на дейностите, като прилагат писмени обяснения и копия на граждански договори и сметки за изплатени суми. Две от лицата, в т.ч. и управителя Н. В., не са представили исканите доказателства, като едно от тях отрича да е имало взаимоотношения с проверяваното дружество. Установено било и нарушение на изискванията на разпоредбите по Кодекса за социалното осигуряване/КСО/.

След преглед на представените документи ревизиращият екип е счел, че длъжностите на които са сключени гражданските договори са включени в Националния класификатор на професиите и изисква сключването на трудов договор, съгласно Кодекса на труда /КТ/, тъй като предмета, посочен в тях, няма случаен /еднократен/ характер и е налице риск от трудова злополука.

С цел изясняване на факти и обстоятелства относно реалното изпълнение на доставките, са извършени насрещни проверки и на клиентите на ревизираното лице. Връчени са ИПДПОЗЛ, с които на съответните дружества са изискани доказателства за търговските взаимоотношения с „НЮ ТРЕЙД ПАРТЕРС“ ООД, както и документи във връзка с получените доставки от ревизираното лице, конкретна информация относно организацията на пропускателен режим на работниците до съответния обект /имена на работниците/ и кои са лицата извършили услугите.

Във връзка с гореизложеното част от клиентите предоставили копия на инструктажни книги или списък на работниците на обекта от страна на сочения изпълнител. След съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията документи, ревизиращите органи са констатирани, че няма реално изпълнение на доставките по издадените от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД фактури.

В хода на ревизията е констатирано още, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за закупено гориво, авточасти и т.н. за МПС /фактурите са подробно описани на стр. 38-51 в РД/, в общ размер на 8 213,55 лв.

Проверяващите са установили, че през ревизираните периоди „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД има собствени и лизингови автомобили. От „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД са представени пътни листа, в които са вписани данни за водач, дестинации и изминати километри и е положен подпис и печат на ревизираното дружество, но не били представени пътни книжки, нито доказателства за осчетоводени разходи за командировки. По данни от информационната система на НАП било канстатирано, че ревизираното дружество няма регистрирани трудови договори и няма изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения за лица, наети на длъжност „шофьор“. Липсвали доказателства относно които да дават информация за фактическия разход на горива и смазочни материали, какви материали са извозвани, точен обект.

Предвид гореизложено, ревизиращите органи са формирали извод, че процесните разходи за гориво не са документално обосновани и не могат да бъдат свързани с основната икономическа дейност на дружеството.

След преценка на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че не е доказано реалното извършване на услугите по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС от горепосочените доставчици. Посочено е, че спорните фактури не отразяват реално извършени доставки и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в общ размер на 134 265,31 лв. Формиран е извод, че задълженото лице е знаело или няма как да не е знаело, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия данък за внасяне.

С РА са извършени корекции на декларираните от ревизираното лице резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди, както следва:

- отказано е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 104 240,80 лв. по 27 фактури, издадени от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], предмет на доставка СМР, съгласно протоколи за установяване на извършени СМР (актове образец 19), за периодите от м. 02.2020г. до м. 06.2020г.

- отказано е право на приспадане на данъчен на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС в общ размер на 8 213, 55 лв. по фактури за покупка на горива, смазочни материали и части за МПС, издадени от „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ОМВ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ЕВРОПЕТРОЛ“ ЕООД, „РОМПЕТРОЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ТОПЛИВО СОФИЯ“ ЕООД, ведно със съответните лихви за забава за същите данъчни периоди.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № № Р-22220620008005-091-001 от 13.09.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], пред директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 1857 от 07.12.2021г. е потвърдил изцяло същия. Решението е издадено в срока по чл.156, ал.6 от ДОПК и от компетентен орган.

По делото са приети писмени доказателства - по административната преписка, изслушано и прието е заключение по съдебно – счетоводна експертиза, изготвено от

вещото лице Е. Т..

С оглед на така установената фактическа обстановка, съдът стига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утжняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което трябва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Относно компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Ф. С. Й.– орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II колегия на ВАС.

Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, ЗИЗВР, 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 /ЗЕДЕУУ/ 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.). Съгласно ал. 2 на посочената норма, писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, 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 ЗЕДЕУУ, 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, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, 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 разпоредбата на чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ, 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 ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, 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 ЗЕДЕУУ 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.

Ревизионният акт 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 РД 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.

С процесния Ревизионен акт №Р-22220620008005-091-001/13.09.2021г. на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД в размер на 104 240,80 лв., като не е признато и ползването на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС в общ размер на 8 213,55 лв. по фактури за покупка на горива, смазочни материали и части за МПС, издадени от „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ОМВ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ЕВРОПЕТРОЛ“ ЕООД, „РОМПЕТРОЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ТОПЛИВО СОФИЯ“ ЕООД, за данъчни периоди от м. 02.2020 г. до м. 06.2020г.

През ревизираните периоди, основна дейност на „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД периоди е други довършителни строително-монтажни дейности, монтаж на вентилируеми и керамични фасадни обшивки, каменни обшивки, окачени тавани, леки и средни метални конструкции.

Видно от изготвената по делото и приета без възражения ССЕ на въпроса: Дали съгласно счетоводството на „Ню Трейд Партнерс“ ООД получените СМР услуги от „Трейдис Билд“ ЕООД по спорните фактури са използвани от жалбоподателя за осъществяването на последващи доставки на СМР услуги в полза на посочените контрагенти на стр. 12-29 РД и дали по отношение на тези доставки „Ню Трейд Партнерс“ ООД е издало фактури, начислило е ДДС и е осчетоводило приходи, заключението на вещото лице е, че от дружество „Ню Трейд Партнерс“ ООД са осъществени доставки към клиенти: „ЖАСМИН 2002“ ООД с ЕИК[ЕИК]; „БС Конструкции“; „Веста Строй“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „Маркан“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Терабилд Инженеринг“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „Виа Конструкт Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Джи Пи Груп“ АД, ЕИК[ЕИК]; „Пела-ММ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Новарекс Инвест“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „Домекс Кънстръкшън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Крупал Кънстръкшън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Симстрой-2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Биад – С“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „Маркан“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „Делкабо“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „Дарсас“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ДВУ“, ЕИК[ЕИК] и „Аква Билд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за което са представени фактури, Актове обр.

19 за извършено СМР, осчетоводяване на фактурите като приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“. След обстоен преглед на представените документи, ВЛ е установило, че не са приети окончателно, не са актувани и признати окончателни приходи за следните обекти: хотел „П.“ к.к. Слънчев бряг с клиент „Дарсас“ ЕООД, „Метростанция 9, 10 и 14“, [населено място] с клиент ДВУ и обект „сграда в кв. Д.“ с клиент „Аква Билд М“ ЕООД. Относно задължението за начисляване на ДДС от дружество „Ню Трейд Партнерс“ ООД експертизата е установила, че „Ню Трейд Партнерс“ ООД е издало фактури към клиентите си, които са включени в дневник продажби за съответния данъчен период и справка - декларация по ЗДДС, видно от вписаните данни в Таблица № 1 от експертизата. Жалбоподателят е осчетоводил приходи по сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“, по аналитичен признак на обектите, възложени от клиентите. „Ню Т. Партнерс“ ООД превъзлага изпълнението на СМР по договорите със своите клиенти на доставчик „Трейдис Билд“ ЕООД. Вещото лице е посочило всички договори, сключени с „Трейдис Билд“ ЕООД и издадените процесни фактури, които са осчетоводени в счетоводните регистри на жалбоподателя по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, аналитична партида на съответния обект, за който е сключен договора и сметка 602 „Разходи за външни услуги“ е приключена със сметката за приходи, съответната аналитична партида на обекта, т.е процесните фактури са участвали при формиране себестойността на съответния обект на контрагентите на „Ню Трейд Партнерс“ ООД. След преглед на справка за стоковия поток, експертът е дал заключение, че съществува видна икономическата връзка между процесните фактури и фактурите, издадени към контрагентите, обектите, количествата и вид СМР, осъществени от доставчик „Трейдис Билд“ ЕООД и фактурирани доставки на контрагентите на дружество „Ню Трейд Партнерс“ ООД, обектите, количествата и вид СМР.

Поставена е и задача експертът да преизчисли задълженията за ДДС за всеки от обжалваните данъчни периоди, в т.ч. дължимите лихви до датата на издаване на РА, като приеме, че е налице право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД и приеме, че с РА правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по останалите получени фактури, посочени на стр. 16-39 РА, свързани с придобиване, ремонт и експлоатация на МПС.

За да изпълни така поставената задача, вещото лице в таблица 2 от експертизата е описало процесните фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД, с номер, дата, предмет на доставка, данъчна основа и ДДС. Относно размера на отказания данъчен кредит за периода 01.02.2020г. - 30.06.2020г., вещото лице в таблица 3 от заключението, е посочило по видове основания за отказ — издадени фактури от „Трейдис Билд“ ЕООД, фактури за Г. и части за МПС и дублирани фактури. В от таблици 4, 5, 6 7 и 8 експертизата е извършила изчислителната процедура на задълженията за ДДС, която се изразява в преизчисляване за всеки от процесните периоди по следния начин:

За периода 01.02.2020г. - 28.02.2020г. се признава ДК в размер на 24 720,40лв. по фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД. На ред 2, в колона 6 „установено от експертизата“ е констатиран ДК в размер на 53 531,62лв. Непризнатият ДК е в размер на 2 404,68лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС. Разлика в размер на 2 404,68лв. (11 238,09лв. - 8 833,41лв. = 2 404,68лв.) невнесено ДДС.

За периода 01.03.2020г. - 31.03.2020г. се признава ДК в размер на 15 082,20лв. по фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД. На ред 2, в колона 6 „установено от експертизата“ е констатиран ДК в размер на 38 149,88лв. Непризнатият ДК е в размер на 6 458,76лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС в размер на 1 389,71лв и 5 069,05лв. по дублирани фактури. Разлика в размер на 6 458,76лв. (6 590,09лв. - 131,33лв. = 6 458,76лв.) невнесено ДДС.

За периода 01.04.2020г. - 30.04.2020г. се признава ДК в размер на 25 031,80лв. по фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД. На ред 2, в колона 6 „установено от експертизата“ е констатиран ДК в размер на 48 892,98лв. Непризнатият ДК е в размер на 1 424,06лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС. Разлика в размер на 1 424,06лв. (3 552,99лв. - 2 128,93лв. = 1 424,06лв.) невнесено ДДС.

За периода 01.05.2020г. - 31.05.2020г. се признава ДК в размер на 20 398,60лв. по фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД. На ред 2, в колона 6 „установено от експертизата“ е констатиран ДК в размер на 54 854,21лв. Непризнатият ДК е в размер на 1 537,94лв., от които 1 408,24лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС и 129,70лв. дублирани фактури. Разлика в размер на 1 055,77лв. на ред 3, кол. 6 в Таблица № 6 е невнесено ДДС.

За периода 01.06.2020г. - 30.06.2020г. се признава ДК в размер на 19 007,80лв. по фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД. На ред 2, в колона 6 „установено от експертизата“ е констатиран ДК в размер на 55 106,85лв. Непризнатият ДК е в размер на 2 078,34лв., от които 1 586,86лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС и 491,48лв. дублирани фактури. Разлика в размер на 2 078,34лв. (14 115,43лв. - 12 037,09лв. = 2 078,34лв.) невнесено ДДС.

Видно от таблица 8 в заключението, ВЛ е изчислило размера на лихвата за невнесено в срока ДДС до датата на РА. В таблицата са посочени период на олихвяване, размер на лихва. В колона № 2 е посочен период на олихвяване, в колона № 3 е сумата, която е просрочена, в колона № 4 размер на изчислената лихва, като е използван лихвения калкулатор в сайта на НАП. На ред № 4 е посочена сума в размер на 1 055,77лв., което е ДДС за внасяне съгласно установеното в изчислителната процедура, установено от експертизата за м. 05.2020г. Сумата в размер на 482,17лв., която е за възстановяване е включена за олихвяване в следващия период, считано от

15.07.2020г. на ред № 5 в Таблица № 8.

С оглед гореизложеното експертът е дал заключение за невнесено в срока ДДС в размер на 13 903, 78 лв. и лихва за забава в размер на 1 922, 45 лв.

Съдът цени заключението на вещото лице като доказателство по делото, с точни, ясни и обосновани констатации.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са констатирани, че основна дейност на дружество „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД през ревизираните периоди е други довършителни строително-монтажни дейности, монтаж на вентилируеми и керамични фасадни обшивки, каменни обшивки, окачени тавани, леки и средни метални конструкции.

За да приемат, че е налице основание за отказ на данъчен кредит, органите по приходите са се позовали на резултатите от извършените насрещни проверки; събраните доказателства при ревизията, служебните проверки, извършени в регистрите на НАП и предоставените от ревизираното лице документи. Според приходните органи при извършените процесуални действия не са представени годни доказателства, удостоверяващи извършени доставки от страна на процесния доставчик, както и от ревизираното лице.

Спорът се свежда до материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи, а именно - осъществени ли са реални доставки на услугите по фактурите, издадени от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит за извършени СМР по фактури № 8/07.02.2020г.; № 9/14.02.2020г.; №11/21.02.2020г.; № 12/28.02.2020г.; № 13/13.03.2020г.; № 14/20.03.2020г.; № 16/24.03.2020г.; № 17/27.03.2020г.; № 18/30.03.2020г.; № 19/31.03.2020г.; № 20/03.04.2020г.; № 21/10.04.2020г.; № 23/15.04.2020г.; № 24/17.04.2020г.; № 25/21.04.2020г.; № 26/24.04.2020г.; № 27/30.04.2020г.; № 29/05.05.2020г.; № 30/08.05.2020г.; № 31/15.05.2020г.; № 32/21.05.2020г.; № 35/29.05.2020г.; № 36/05.06.2020г.; № 39/12.06.2020г.; № 41/19.06.2020г.; № 44/26.06.2020г.; № 46/30.06.2020г. с предмет „обшивка с алуминиев композитен материал“, „фасадна обшивка от HPL плоскости“ и „топлоизолационна вата“ съгласно Договор от 30.01.2020г., относим към издадени фактури № 18/30.03.2020г., № 24/17.04.2020г., № 31/15.05.2020г., № 41/19.06.2020г., № 16/24.03.2020г., договор от 22.01.2020г. за издадена фактура № 19/31.03.2020г.; договор от 13.12.2019г. относно фактури № 8/07.02.2020г., № 13/13.03.2020г., № 21/10.04.2020г., договор от 28.02.2019г., относно издадена фактура № 29/05.05.2020г.; Договор от 25.05.2020г. за издадена фактура № 44/26.06.2020г.; Договор от 30.03.2020г. за издадена фактура № 35/29.05.2020г.; Договор от 25.02.2020г. за издадени фактури № 23/15.04.2020г. и фактура № 36/05.06.2020г.; Договор от 27.12.2019г. относно фактури № 11/21.02.2020г., № 30/08.05.2020г. и № 39/12.06.2020г.; Договор от 18.02.2019г. за издадени фактури № 26/24.04.2020г. и № 32/21.05.2020г.; Договор от 15.01.2020г. относно фактура № 9/14.02.2020г.; Договор от 14.02.2020г. относно фактура № 17/27.03.2020г.;

Договор от 26.02.2020г., за който е издадена фактура № 20/03.04.2020г.

Правно основание да се откаже данъчното предимство са разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

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.

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 следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва 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 следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Притежаването на фактурата не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. От релевантните за правото на приспадане факти, тя установява единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. т. 9 и 10 от ЗДДС. Затова и по хипотеза извършването на облагаемата

сделка следва да се установи по друг начин, а не чрез посочването на вида на стоката или услугата в данъчния документ.

При нормално развитие на правоотношението между доставчика и получателя би трябвало да съществуват информационни следи за юридическия факт пораждащ правната връзка /договори, търговска кореспонденция, потвърждения в обясненията при насрещните проверки и т. н. / и за изпълнението на задължението на доставчика. Именно престацията на доставчика в общата хипотеза на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС се възприема като дата на настъпване на данъчното събитие, което пък е правопораждащ юридически факт на задължението за начисляване на ДДС, елемент от което е и издаването на данъчния документ /вж. чл. 25, ал. 6, т. 1 и чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/.

В конкретният случай, следва да бъде изтъкнато, че всяка една фактура, издадена от доставчика е придружена от договор съвпадащ по дата и съдържание, подписан и заверен двустранно, удостоверяващ приемането на съответната услуга/вещ. Съдът констатира че фактурите, издадени от процесния доставчик са описани в дневниците покупки, респективно в СД за ДДС на „Ню Трейд Партнерс“ ООД. Процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя. Основните съображения на органите по приходите по отношение на отказаното право на данъчен кредит за доставките от посочените търговски дружества са свързани с липсата на доказана кадрова обезпеченост на доставчика, както и че в хода на проверката не са представени изисканите документи. Ревизиращият орган е извел още заключение, че ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото е използвало фактури, които не отразяват реални доставки като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС.

На първо място следва да бъде отбелязано, че процесните фактури, издадени от доставчиците съдържат изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. Посочено е наименование на стоката/услугата, количество, единична цена и стойност. Наред с това по всяка една фактура е наличен и акт обр.19, , подписан двустранно, както и съответните приложения, удостоверяващи количество и цена на конкретната услуга.

Обстоятелството, че органите по приходите не са установили как точно е извършена услугата, с какъв кадрови потенциал разполага процесните доставчици, не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит. В своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за наличието на търговски обект, от който дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., при липса на доказателства или поне твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело

или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани най-вече с придобиването на стоките от предходните доставчици - произхода на стоките. Липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците, не може да се вмени като отговорност на получателя, тъй като той не може да бъде държан отговорен за действията и/или бездействията на неговите доставчици.

Видно от заключението на вещото лице по приетата по делото ССЕ процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на дружеството. Начинът на отчитане на разходите от доставчика обаче не е относим към правото на приспадане на данъчен кредит на получателя. По разясненията на СЕС в т. 47 на решението му по дело С-18/13 евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на някои счетоводни изисквания не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от Директива 2006/112. Тук следва да бъде посочено, че презумпцията на чл. 37, ал. 4 от ДОПК е относима единствено към субекта на процеса - вж. - чл. 37, ал. 1 - 4 от ДОПК и чл. 9, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Пропускът на субекта ФЛ или ЮЛ /а не доставчика, който е участник без да е страна - чл. 9, ал. 3 от ДОПК/, поражда процесуалната възможност на другият субект - административния орган, да приеме, че изискваните, но непредставени доказателства, не съществуват. Неизпълнението на задължението на другите участници в производството да представят данните по чл. 37, ал. 5 от ДОПК не е скрепено с процесуалната тежест по, ал. 4 от кодекса, а е възможен източник на административнонаказателна отговорност /чл. 273 от ДОПК/.

Неоснователни са доводите на ревизиращите органи, че от представените документи не се установява налице ли е данъчно събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС. По делото са налични двустранно подписани доказателства, съвпадащи по съдържание с процесните фактури. По фактури № № 18/30.30.2020г., № 24/17.04.2020г., № 31/15.05.2020г., № 41/19.06.2020г., № 16/24.03.2020г., по получените доставки от „Трейдис Билд“ ЕООД, с предмет „фасадна обшивка от НРЛ плоскости“, „обшивка от алуминиев композитен материал“ и „топлоизолационна вата“, съгласно Договор от 30.01.2020г., договор от 22.01.2020г. за издадена фактура № 19/31.03.2020г.; договор от 13.12.2019г. относно фактури № 8/07.02.2020г., № 13/13.03.2020г., № 21/10.04.2020г., договор от 28.02.2019г., относно издадена фактура № 29/05.05.2020г.; Договор от 25.05.2020г. за издадена фактура № 44/26.06.2020г.; Договор от 30.03.2020г. за издадена фактура № 35/29.05.2020г.; Договор от 25.02.2020г. за издадени фактури № 23/15.04.2020г. и фактура № 36/05.06.2020г.; Договор от 27.12.2019г. относно фактури № 11/21.02.2020г., № 30/08.05.2020г. и № 39/12.06.2020г.; Договор от

18.02.2019г. за издадени фактури № 26/24.04.2020г. и № 32/21.05.2020г.; Договор от 15.01.2020г. относно фактура № 9/14.02.2020г.; Договор от 14.02.2020г. относно фактура № 17/27.03.2020г.; Договор от 26.02.2020г., за който е издадена фактура № 20/03.04.2020г., по получените доставки от „Трейдис Билд“ ЕООД са открити следните сходства:-предмета на договора е идентичен с приложените актове обр.19 и този в приложенията към тях. Броят на копията и комплектите съвпадат във всеки един изброен по-горе документ. Сумите по процесните фактури са в пълно съответствие с реално осчетоводените данни в СД на дружеството. За всяка една от процесните фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД е изготвен акт. обр.19 както следва: фактура № 8/07.02.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт. обр. 19/07.02.2020г. с ДО 28456,00лв. и ДДС в размер на 5691,20 лв.; фактура № 9/14.02.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/14.02.2020г. с ДО 34572,00лв. и ДДС в размер на 6914,40 лв., фактура № 11/21.02.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/21.02.2020г. с ДО 36512,00 лв. и ДДС в размер на 7302,40 лв., фактура № 12/28.02.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/28.02.2020г. с ДО 24062,00лв. и ДДС в размер на 4812,40 лв., фактура №13/13.03.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/13.03.2020г. с ДО 13816,00 лв. и ДДС в размер на 2763,20лв., фактура №14/20.03.2020г. с предмет на доставката- СМР по акт Обр. 19/20.03.2020г. с ДО 11745,00лв. и ДДС в размер на 2349,00лв., фактура №16/24.03.2020г. с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/24.03.2020г. с ДО 12020,00 лв. и ДДС в размер на 2404,00 лв., фактура № 17/27.03.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/27.03.2020г. с ДО 11284,00лв. и ДДС в размер на 2256,80лв., фактура №18/30.03.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/30.03.2020г. с ДО 14836,00лв. и ДДС в размер на 2967,20лв., фактура № 19/31.03.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/31.03.2020г. с ДО 11710,00лв. и ДДС в размер на 2342,00лв., фактура № 20/03.04.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/03.04.2020г. с ДО 24322,00лв. и ДДС в размер на 4864,40лв., фактура № 21/10.04.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/10.04.2020г. с ДО 23018,00лв. и ДДС в размер на 4603,60лв., фактура № 23/15.04.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/15.04.2020г. с ДО 7464,00 лв. и ДДС в размер на 1492,80лв., фактура № 24/17.04.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/17.04.2020г., с ДО 27540,00 лв. и ДДС в размер на 5508,00лв. фактура № 25/21.04.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/21.04.2020г. с ДО 8075,00лв. и ДДС в размер на 1615,00лв., фактура № 26/24.04.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/24.04.2020г. с ДО 28 216,00лв. и ДДС в размер на 5643,20лв., фактура № 27/30.04.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/30.04.2020г., с ДО 6524,00лв. и ДДС в размер на 1304,80лв., фактура № 29/05.05.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/05.05.2020г., с ДО 18236,00лв. и ДДС в размер на 3647,20 лв., фактура № 30/08.05.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/08.05.2020г., с ДО 21014,00лв. и ДДС в размер на 4202,80лв., фактура № 31/15.05.2020г., с предмет на доставката - СМР по акт обр. 19/15.05.2020г. с ДО 22785,00лв. и ДДС в размер на 4557,00лв., фактура № 32/21.05.2020г., с предмет на доставката- СМР по

акт обр. 19/21.05.2020г. с ДО 20142,00лв. и ДДС в размер на 4028,40лв., фактура № 35/29.05.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/29.05.2020г., с ДО 19816,00лв. и ДДС в размер на 3963,20лв., фактура № 36/05.06.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/05.06.2020г., с ДО 18712,00лв. и ДДС в размер на 3742,40лв., фактура № 39/12.06.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/12.06.2020г., с ДО 21415,00лв. и ДДС в размер на 4283,00лв., фактура № 41/19.06.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/19.06.2020г., с ДО 20672,00лв. и ДДС в размер на 4134,40лв., фактура № 44/26.06.2020г., с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/26.06.2020г. с ДО 20754,00лв. и ДДС в размер на 4150,80лв., фактура № 46/30.06.2020г. с предмет на доставката- СМР по акт обр. 19/30.06.2020г. с ДО 13486,00лв. и ДДС в размер на 2697,20лв.

По твърденията за привидна сделка на органите по приходите и възраженията на жалбоподателя, съдът съобрази следното:

Органите по приходите не са признали правото на приспадане на данъка по тези фактури поради извод, че не са изпълнени изискванията по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС въз основа на данни, установени за доставчика. Също, при указана доказателствена тежест, от страна на ответника не се установиха обективни данни, от които да се направи пряк извод, че лице от дружеството -жалбоподател е участник в данъчна измама във връзка с процесните доставки. Само въз основа на конкретни данни, основани на факти от обективната действителност, а не въз основа на логически умозаклучения, те. по косвен начин, може да се претендира участие на дадено лице в данъчна измама. В случая органите по приходите са формирали извод, че доставките по всички спорни по делото фактури не са осъществени реално само въз основа на изводите си, че доставчикът не е представил доказателства и не са установени данни при проверка, че разполага активи и персонал да извърши СМР от вида по протоколите за актуването им.

От ответника в решението е изложен довод – стр.28-29 от делото, стр.11-12 от решението, че с процесните фактури е извършена т.н. субективна симулация. Правото на данъчен кредит възниквало по конкретна доставка, с конкретни страни с конкретен получател и доставчик, и наличието на предпоставките за признаването на правото на данъчен кредит, включително и реалното осъществяване на доставките, се преценявало именно по отношение на тези страни. Поради това услугата можело да е придобита по някакъв друг начин от ревизираното лице. При т.н. относителна субективна симулация, жалбоподателят по процесните фактури, не би могъл да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел всъщност била неправомерно ползване на данъчен кредит, а поради това, че издателят на фактурите не бил доставчик по спорните услуги, липсвали основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване на правото на приспадане на данъка.

С жалбата се иска от съда да постанови отмяната на РА, в частта с която е извършена корекция на декларирания ДДС поради непризнато право на

данъчен кредит в размер на 104 240, 80 лв. по отношение на доставките от „Трейдис Билд“ ЕООД с предмет СМР услуги, както и в частта на непризнат данъчен кредит на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС в размер на 8 213, 55 лв. по фактури, свързани с покупки на стоки и услуги, несвързани с дейността на дружеството. Жалбоподателят се позовава на представените в хода на ревизията доказателства, изброени на стр.4-5 от жалбата, като претендира, че от него са представени всички изисквани документи и необходими съгласно ЗДДС, които не били взети под внимание, като счита за изпълнени всички необходими изисквания на закона, удостоверяващи както извършването на сделка, така и правото на приспадане на данъчен кредит. Доводите на жалбоподателя в жалбата до съда, са наведени и с жалбата по административен ред срещу РА, обсъдени са в решението на ответника, но са приети за необосновани.

Пред съда се претендира, че доставки от вида, предмет на спорните фактури, са действително извършени - въз основа на представените доказателства, а от заключението на експерта – че е налице право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД и че с РА неправилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по останалите фактури/, свързани с придобиване, ремонт и експлоатация на МПС и с придобиване на стоки, свързани с покупка на горива, смазочни материали и части за МПС, издадени от „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ЛУКОЙЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ОМВ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ЕВРОПЕТРОЛ“ ЕООД, „РОМПЕТРОЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ТОПЛИВО СОФИЯ“ ЕООД. Както се изложи по горе, в писмената защита по делото от адв. С. се поддържа, че жалбоподателят е добросъвестен, дружеството е направило всичко в рамките на своите възможности и според приложимото законодателство, да получи право на приспадане на данъчен кредит и от него не можело да се изисква да последни от неизпълнението или ненавременното изпълнение на задълженията на доставчика, като му бъде отказано правото на приспадане на данъка, от страна на данъчния орган не било доказано наличието на данъчна измама.

От ответникът се претендира, че по спорните фактури не е налице правото на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС като от фактическа страна се претендира, че липсва доставка по спорните фактури, в действителност въпросните услуги „може да са получени от ревизираното лице“, но не по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит, доколкото иска да ползва право на приспадане на данъчен кредит по фактури от конкретен доставчик, следвало да докаже, че доставките са извършени именно от този доставчик. Същественото в случая е, че не било доказано, че по процесните фактури, услугата е извършена от посочения в същите доставчик. като бланкетно твърди, че в този смисъл е практиката на ВАС и било налице т.нар. „относителна субективна симулация“, не било възможно в този смисъл, жалбоподателят като получател по процесните фактури да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел била

неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Поради това, че издателят по фактурите не е бил доставчик на спорните услуги, липсвали основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване на правото на данъчен кредит за такива услуги. Доводите на ответника са свързани с приспадане на данъчен кредит по фактури, свързани с данъчна измама по смисъла на правото на ЕС, в която връзка съдът е дал изрични указания по разпределението на доказателствената тежест в хода на съдебното производство - с разпореждане по делото от 15.03.2022г. /л.180 от делото/.

От фактическа страна от органите по приходите в РА, РД и решението на ответника е прието, че няма доказателства свързани с извършването на услугите - конкретно са посочени документи за разходи за материали, за транспорт, както и за персонал, не били ангажирани доказателства за техническа и кадрова обезпеченост, както и такива за подизпълнители на „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД. Налице били нарушения по трудовото и осигурителното законодателство.

По доводите на ответника за данъчна измама по отношение на процесните фактури, съотнесен към законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, съдът съобрази от правна страна следното:

Принципът, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия или платен ДДС, се потвърждава и от практиката на Съда на Европейския съюз по тълкуването на различните директиви, хармонизиращи законодателствата на държавите-членки по ДДС и по-конкретно, чл. 17, параграф 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/Е. от 17.05.1977г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Така още в Решението си от 13 декември 1989 г. по Дело С-342/87, G. H. BV, постановено по тълкуването на чл.17, параграф 3 от същата директива, който текст препраща към параграф 2 от същия текст, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен. В решението по т. 13 се извежда тълкуване, че „упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Съдът е постановил, че правото на приспадане не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата.

В казуса по делото е относимо постановеното с диспозитива на Решение от 13 февруари 2014г. по преюдициално дело М. П., С-18/13 на Съда на Европейския съюз, както и по-специално следното:

-Съгласно приетото по точка 28 от решението, "на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги."

-Също съгласно точка 29 : "Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи, че обективните данни, споменати в предходната точка от настоящото решение, са налице. На следващо място, националните юрисдикции следва да проверят дали съответните органи по приходите са установили наличието на такива обективни данни."

Даденото тълкуване с цитираното решение е относимо към казуса по делото, в това число и задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама, за което съдът е дал указания. В изпълнение на посоченото задължение за установяване на данъчна измама следва да бъде изложено мотивирано становище по този въпрос от ответника, основано на обективни факти. На задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама съответства правото на жалбоподателя да представи доказателства и възражения в своя защита, в това число за добросъвестността си при осъществяване на спорните доставки.

С диспозитива на Решение от 06.09.2012г. на Съда на ЕС по дело Mecsek-Gabona Kft, C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14 декември 2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, точка 52 и 53, решение от 17 юли 2014г., съединени дела Angelo Torresi (C-58/13) и Pierfrancesco Torresi (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, точки 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно

изискват да бъде установено следното:

А)обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б)субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване. Според съдебната практика на Съда на ЕС, може да се счита, че е налице такъв субективен елемент, ако по-специално се докаже, че страните по сделката са сключили тайно споразумение(в този смисъл например Решение от 14 декември 2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, точки 52 и 53, Решение от 12 декември 2013 година по дело C-116/12, Ioannis Christodoulou, и други, т. 64)

Компетентен да установи наличието на двата елемента е националният съд, доказателствата за установяването им трябва да бъдат представени съгласно предвидените в националното право правила, но при условие, че не се накърнява ефективността на правото на ЕС(в този смисъл Решение от 14 декември 2000г. по дело Emsland-Starke C-110/99, точка 54, Решение от 12 септември 2013г. по дело C-434/12, Слънчева сила ЕООД, точка 30 на Съда на ЕС).

Също националният съд, когато преценява упражняването на право, произтичащо от разпоредба на правото на ЕС, не може да променя обхвата на тази разпоредба или да излага на опасност постигането на преследваните с нея цели (в този смисъл Решение от 12 май 1998 г. по дело Kefalas и др.,C-367/96, R., стр. I-2843, точка 22).

В областта на ДДС, злоупотребата с право е свързана със засягането на финансовите интереси на държавите членки и на Европейския съюз. Член 119, параграф 3 от ДФЕС установява принципа за стабилни публични финанси, а злоупотребата с право, която засяга тези финанси, част от които са приходите от ДДС, без съмнение нарушава този принцип. По националното право се съдържа изрична забрана за упражняване на права по начин, който засяга обществения интерес, а следователно и публичните финанси. Така съгласно чл. 8, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), според който: „Лицата се ползват от правата си, за да задоволяват своите интереси. Те не могат да упражняват тези права в противоречие с интересите на обществото.“ Тази норма е относима към договорите между лицата, които не са търговци, но по силата на препращането на чл.288 от Търговския закон (ТЗ), е относима и към търговските сделки, доколкото чл.289 от ТЗ урежда само забраната за упражняване на право с намерение да се увреди другата страна по сделката, в който случай се нарушават правилата за конкуренцията, което от своя страна също рефлектира върху възможността за приходи от

ДДС и публичните финанси. Следователно, тъй като с ДДС се облагат доставките, то следва, че по силата на чл. 8, ал.2 ЗЗД вр. чл.288 и чл.289 от ТЗ, по националното право е предвидена забрана за злоупотреба с право в областта на ДДС, която данъчнозадължените лица следва да спазват. Злоупотребата с право е противоправна, тя е налице, когато правото се упражнява недобросъвестно - за да бъдат увредени права и законни интереси на други (чл. 57, ал. 2 от Конституцията), но също и в противоречие с интересите на обществото (чл. 8, ал. 2 ЗЗД).

Съдът на ЕС също приема, че сделките, осъществени в рамките на злоупотреба, трябва да бъдат преразгледани от запитващата юрисдикция, т.е. от националния съд, за да се възстанови положението такова, каквото би било при липсата на сделки, представляващи злоупотреба (решение Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 94 и Решение 9 юли 2015 година по дело C-607/13, F. Cimmino и други, т.74). С оглед на това при установяване на злоупотреба с право в областта на ДДС, следва да се приложи чл. 70, ал. 5 ЗДДС.

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

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

В контекста на ДДС привидна сделка ще бъде налице, когато от доказателствата се установява, че макар и формално да е налице сделка, относима към облагаема доставка по Директивата за ДДС, нейната цел е изкуствено да създаде право на данъчен кредит. Възможно е привидност относно отделни елементи на съглашението или по отношение на страните (персонална симулация или наличието на скрита страна). Такъв ще бъде случаят, когато страните нямат намерение услугата да бъде извършена от посочения във фактурата доставчик или от него чрез превъзлагане, но въпреки това е издадена фактура с начислен данък; или когато е прикрит действителният доставчик, който няма качеството на данъчнозадължено лице

по Директивата за ДДС; или се касае за друго, прикрито съглашение, което по същество не попада в обхвата на облагаемите доставки по Директивата. Когато не се цели насрещно изпълнение, е налице симулация относно предмета на сделката.

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

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

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

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

Упражняването на право на приспадане на данъка само въз основа на документи, за които не е доказано, че са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, следва да се определи като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба - така Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11, „Боник“ ЕООД, т. 36.

„Нередовна“ фактура, „фиктивна фактура“ или фактура с невярно съдържание е такъв документ, който не съдържа отразяване на верни обстоятелства - действително изпълнение на документираната с фактурата доставка, действителният ѝ предмет, действителният доставчик, действителната стойност на облагаемата доставка. Такава сделка не обективира икономическа дейност и следователно облагаема доставка по смисъла на чл.2

от Директивата за ДДС, съответно данъкът не подлежи на приспадане по фактура, която обективира привидна сделка. Чл.17 от ЗЗД изисква да се приложи правилото за прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност.

При преценката на второто изискване по т.1 от диспозитива на решението по дело C-18/13 на СЕС -"въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама", следва да бъде съобразено следното:

Изискването съдържа две хипотези – първо, получателят по доставката е знаел и второ, е бил длъжен да знае. В първата хипотеза знанието подлежи на доказване от органа по приходите въз основа на обективни факти.

Относно втората хипотеза, че получателят е бил длъжен да знае, следва да са налице два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Когато получателят по доставката, въпреки положените длъжими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е част от данъчна измама, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на измама. Принципът за данъчен неутралитет следователно е приложим и когато получателят не е изпълнил задължението си по чл.8, ал.2 ЗЗД вр. чл.288 ТЗ да не уврежда обществения интерес, стига да е добросъвестен. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище (в този смисъл Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of T. Industries и др., C-384/04, R., стр. I-4191, точка 32 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 23).

Следователно, установяването или не на втората хипотеза от субективния елемент на данъчната измама - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжното поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11,

EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

А)Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of T. Industries and Others [2006] E. I-0000, параграф 33).

Б)Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, точка 25).

В)Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

Според съдебната практика на ВКС, предвиденото основание за нищожност на търговските сделки по чл. 26, ал.1 ЗЗД вр. чл.288 ТЗ- поради накърняване на добрите нрави, е налице, когато се нарушава правен принцип, който може и да не е законодателно изрично формулиран, но спазването му е проведено чрез създаване на други разпоредби, част от действащото право. Такива са принципите на справедливостта, на добросъвестността в гражданските и търговските взаимоотношения и на предотвратяването на несправедливото облагодетелстване - аргументи от чл. 307 от ТЗ, чл. 302 от ТЗ, чл. 289 от ТЗ. Законодателят придава правна значимост на нарушението на добрите нрави с оглед на защитата на обществените отношения като цяло, а не само поради индивидуалния интерес на конкретен правен субект.“(така в Решение № 4 от 25.02.2009 г. по т. д. № 395/2008 г., Т. К., I т.о. на ВКС).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на данъчна измама по смисъла на правото на ЕС,

следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Всеки случай следва да се преценява конкретно, като не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката, но когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надежността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

А) Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение *Mahageben* и *Dóvid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение *Jagieiiio*, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т. 51).

Б) Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения *Mahageben* и *David*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60 и 61, *Строй транс*, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 49, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т. 52, както и определение *Jagieiiio*, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да е получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

В казуса по делото не е спорно, че жалбоподателят е получил доставки на

услуги от вида и в обема, описан във всяка то спорните фактури.

Следователно, второто изискване – субективният елемент на данъчната измама ("въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама"), се свежда до обстоятелството, дали получателят по доставката е бил добросъвестен като е положил дължимата грижа - грижата на добрия търговец.

От обстоятелството, изложено в РД че „доставчикът е наел лица със сключени граждански договори, за които е установено, че длъжностите на които са сключени съответните граждански договори са включени в Националния класификатор на професиите и изисква сключването на трудов договор съгласно Кодекса на труда и по – конкретно в рамките на компетентността по чл.405а от КТ следва договорите да бъдат сключени като трудови, съгласно изискванията на чл.1, ал.2 и чл.62, ал.1 от КТ, тъй като предмета в тях няма случаен характер“, не може да се направи извод, че не разполага с персонал за процесните услуги. Обстоятелството, че не е установено доставчикът да е наел такива работници по трудово правоотношение, не е равнозначно и пряко не обуславя извод, че такива не са наемани и не са осъществявали дейност на въпросните строителни обекти.

Както многократно е излагал в практиката си, Съдът на ЕС, в това число и с отговора по т.1 от решението по преюдициално дело C-18/13, М. П., изводът за данъчна измама следва да почива на обективни данни, а не на логически умозаклучения без преки доказателства. Така и в последната съдебна практика - например Определение на съда от 03 септември 20г. по преюдициално дело C-610/19, Vikingo Fxvöllalkozy Kft.

"Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с принципите на данъчен неутралитет, на ефективност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, при която данъчната администрация отказва да признае на данъчнозадължено лице правото на приспадане на ДДС, начислен за покупки на стоки, които са му били доставени, по съображения за недостоверност на фактурите, които удостоверяват тези покупки, тъй като, първо, стоките не могат да бъдат произведени или доставени от издателя на фактурите поради липсата на необходимия персонал или материали, и следователно посочените стоки в действителност са придобити от неидентифицирано за данъчните цели лице, второ, не са спазени националните счетоводни правила, трето, веригата от доставки, обусловила покупките, не е икономически оправдана, и четвърто, налице са нередности при някои от предходните сделки, които са част от веригата от доставки. За да бъде обоснован такъв отказ, следва надлежно да се докаже, че данъчнозадълженото лице активно е участвало в измама или е знаело, или е трябвало да знае, че посочените сделки са част от измама,

извършена от издателя на фактурите или от всеки друг оператор, който се е включил в предходен етап във веригата от доставки, което следва да се провери от запитващата юрисдикция."

Административна практика в казуса по делото съвпада с описаната в диспозитива на решението и приета за недопустима от гледна точка на правото на ЕС. Именно на основание данните за доставчика, въз основа на които не е допустимо да бъде отказано правото на данъчен кредит, органите по приходите обосновават извод за данъчна измама - като умозаключение, без конкретни данни за активности от страна на лице от дружеството.

Въз основа на така обсъденото от правна страна, съдът намира, че органите по приходите не доказаха и не установиха факти и обстоятелства, относими към извода, че тези фактури съставляват симулативна сделка, осъществена с участието на дружеството-жалбоподател.

На следващо място, дружеството-жалбоподател по силата на национална норма или норма по правото на ЕС в областта на ДДС няма задължения да изисква и да сключва сделки с лица, за които има публична информация за активи и персонал - като регистрирани трудови договори.

Дружеството-жалбоподател е възложило извършването на услуги с предмет СМР на доставчика въз основа на договори, които в приложение съдържат подробно описание по вид, мярка и количество на видовете СМР, също вещото лице е установило, че след извършената проверка на приложените по делото доказателствени материали, дружеството – жалбоподател е заплатило всички стойности по процесните фактури, като средствата са постъпили по банковата сметка на доставчика „Трейдис Билд“ ЕООД.

Жалбоподателят е представил и е прието като доказателство кореспонденция с доставчика във връзка с извършването и приемането на СМР, също са съставени акт Обр. 19 към договорите за СМР, документиращи тяхното изпълнение, подписани от П. Пехливанчева - законен представител на „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД. Всички договори и приложения към тях са за установяване извършването на СМР са подписани от представляващи двете страни и подпечатани, предвид на което, като неоспорени частни документи, съдът ги цени наред с всички останали, и на основание чл.180 вр. чл.181 ГПК освен като волеизявления на подписалите ги страни, и като потвърдени от обективните данни при извършената съдебно – счетоводна експертиза, с оглед на което се установява и действителното извършване на СМР.

От съвкупната преценка на установените обстоятелства за доставките с предмет СМР монтаж на вентилируеми и керамични фасадни обшивки, не може да се направи извод, че от страна на дружеството-жалбоподател е проявена недобросъвестност или са налице данни от субективно естество за симулативност на доставките. Предвид на всичко изложено, то по отношение на доставките по фактури № 8/07.02.2020г.; № 9/14.02.2020г.;

№11/21.02.2020г.; № 12/28.02.2020г.; № 13/13.03.2020г.; № 14/20.03.2020г.; № 16/24.03.2020г.; № 17/27.03.2020г.; № 18/30.03.2020г.; № 19/31.03.2020г.; № 20/03.04.2020г.; № 21/10.04.2020г.; № 23/15.04.2020г.; № 24/17.04.2020г.; № 25/21.04.2020г.; № 26/24.04.2020г.; № 27/30.04.2020г.; № 29/05.05.2020г.; № 30/08.05.2020г.; № 31/15.05.2020г.; № 32/21.05.2020г.; № 35/29.05.2020г.; № 36/05.06.2020г.; № 39/12.06.2020г.; № 41/19.06.2020г.; № 44/26.06.2020г.; № 46/30.06.2020г. с предмет „обшивка с алуминиев композитен материал“, „фасадна обшивка от HPL плоскости“ и „топлоизолационна вата“ са изпълнени изискванията по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, законосъобразно е упражнено правото на приспадане на данъка, като жалбата в тази част следва да бъде уважена.

Относно отказано право за ползване на данъчен кредит по фактури за Г. части за МПС.

Основанието за отказ е чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, а именно, че стоките и услугите са предназначени за безвъзмездни доставки, или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на жалбоподателя. Поддържа се от страна на жалбоподателя, че фактурираните стоки и услуги са предназначени за експлоатацията и поддръжката на притежаваните от него автомобили.

За доказване на обстоятелството, че закупените горива, резервни части, гуми, консумативи и ремонт на автомобили са използвани в независимата икономическа дейност на дружеството са представени пътни листа с имената на водачите, изминати километри и дестинации като върху тях е положен подпис и печат на ревизираното дружество.

Заключението на вещото лице по съдебно – счетоводната експертиза, която съдът кредитира изцяло е, че с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, посочени па стр, 16-39 от РА, свързани с придобиване, ремонт и експлоатация на МПС, както и дублирани фактури. Във връзка с начислената лихва за невнесено в срок ДДС е изготвена Таблица № 8, като е установено невнесено в срока ДДС в размер на 13 903,78лв. и лихва за забава в размер на 1 922,45лв. Изчисляването на размера лихвата е извършено с лихвения калкулатор на НАП.

По делото липсват заповеди за командировка, отчети, данни каква работа е извършвана в областта на икономическата дейност на дружеството. Направен е извод, че пътните листове не доказват изпълнение на дейности, свързани с икономическата дейност, поради което е отказано право на данъчен кредит на основание чл. 70, ал.1 т. 2 от ЗДДС по всички фактури за закупени горива, материали и части за МПС, за които се твърди, че са използвани за поддръжката на автомобили, собственост на жалбоподателя и че тези автомобили са обслужвали дейността му. Изводът е обоснован и законосъобразен. В доказателствена тежест на жалбоподателя е да установи, че предметът на фактурираните доставки е използван в икономическата му

дейност. Представените при обжалване пред директора на Дирекция „ОДОП“ пътни листове са частни писмени документи по смисъла на чл. 181 от ГПК. Ценени с оглед констатираните от органите по приходите противоречия в съдържанието на всяка една фактура за закупено гориво и издадените пътни листове, същите не доказват разход на гориво, авточасти, консумативи и ремонт на автомобили, свързани с икономическата дейност на дружеството – жалбоподател, следователно не могат да бъдат отнесени като количество, време на закупуване и зареждане на автомобилите с представените пътни листове. Относно гумите, смазочните материали за ремонтите на автомобилите, няма данни какви точно гуми, какво количество са закупени, за кои точно автомобили са използвани, какви ремонти са извършени, какви части и за какви автомобили са закупени. Не се доказва тези фактури да са за части, гуми и ремонт на автомобилите, собственост на „Ню Трейд Партнърс“ ООД. Обосновано, правилно и законосъобразно, при условията на чл. 70, ал.1, т.2 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по фактурите за закупуване на гориво, авточасти, ремонт, гуми, консумативи предвид факта, че е налице дублиране на фактури за периода 01.02.2020г.- 30.06.2020г., издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД. Експертната е установила дублирани покупки за процесните данъчни периоди. За периода 01.02.2020г. - 28.02.2020г. експертната е констатирала ДК в размер на 53 531,62лв. Непризнатият ДК е в размер на 2 404,68лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС. Разлика в размер на 2 404,68лв. (11 238,09лв. - 8 833,41лв. = 2 404,68лв.) невнесено ДДС. За периода 01.03.2020г. - 31.03.2020г. е констатиран ДК в размер на 38 149,88лв. Непризнатият ДК е в размер на 6 458,76лв.: по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС в размер на 1 389,71лв и 5069,05лв. по дублирани фактури. Разлика в размер на 6 458,76лв. (6 590,09лв. - 131,33лв. = 6 458,76лв.) невнесено ДДС. За периода 01.04.2020г. - 30.04.2020г. е констатиран ДК в размер на 48 892,98лв. Непризнатият ДК е в размер на 1 424,06лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС. Разлика в размер на 1 424,06лв. (3 552,99лв. - 2 128,93лв. = 1 424,06лв.) невнесено ДДС. За периода 01.05.2020г. - 31.05.2020г. е констатиран ДК в размер на 54 854,21лв. Непризнатият ДК е в размер на 1 537,94лв., от които 1 408,24лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС и 129,70лв. дублирани фактури. Разлика в размер на 1 055,77лв. на ред 3, кол. 6 в Таблица № 6 е невнесено ДДС. За периода 01.06.2020г. - 30.06.2020г. е констатиран ДК в размер на 55 106,85лв. Непризнатият ДК е в размер на 2 078,34лв., от които 1 586,86лв. по фактури за Г. и части за експлоатация на МПС и 491,48лв. дублирани фактури. Разлика в размер на 2 078,34лв. (14 115,43лв. - 12 037,09лв. = 2 078,34лв.) невнесено ДДС. Във връзка с начислената лихва за невнесено в срок ДДС е установено невнесено в срока ДДС в размер на 13 903,78лв. и лихва за забава в размер на 1 922,45лв.

По изложените съображения ревизионният акт е обоснован и законосъобразен в частта на непризнат данъчен кредит по фактурите, посочени па стр.16-39 от РА, свързани с придобиване, ремонт и експлоатация на МПС, както и дублирани фактури, издадени от „Трейдис Билд“ ЕООД.

В обобщение на всичко изложено дотук, жалбата се явява частично основателна, съобразно изложените мотиви, което налага в една част ревизионния акт да бъде отменен. В останалата част жалбата следва да бъде отхвърлена .

При този изход на делото право на разноски, съответно юрисконсултско възнаграждение, имат и двете страни, съобразно уважената, респ. отхвърлената част от жалбата. Жалбоподателят не е претендирал адвокатско възнаграждение, представил е списък за разноски с молба от 03.04.2023г., поради което разноски му се дължат съобразно уважената част от иска.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 62–ри състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „НЮ Т. ПАРТНЕРС“ ООД с ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт № 22220620008005-091-001 от 13.09.2021г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1857 от 07.12.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП – С., в частта на установените задължения, произтичащи от отказано право на данъчен кредит, както следва: в размер на 104 240,80 лв. по 27 фактури, издадени от „ТРЕЙДИС БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди от м. 02.2020г. до м. 06.2020г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД с ЕИК[ЕИК] , да заплати на Националната агенция за приходите сума в размер на 1121,30 лв. юрисконсултско възнаграждение

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „НЮ ТРЕЙД ПАРТНЕРС“ ООД с ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 1647 лв., съобразно уважената част от иска.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването на препис.

СЪДИЯ: