

РЕШЕНИЕ

№ 3082

гр. София, 10.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43 състав, в публично заседание на 17.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **5970** 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).
Образувано е във връзка с Решение № 6620 от 20.06.2023 г., постановено от Върховен административен съд по административно дело № 4017/2023 г., с което е отменено Решение №495/30.01.2023 г. на АССГ, постановено по административно дело № 6214/2021 г., с което е отменен Ревизионен акт № Р-22221720001716-091-001/01.02.2021 г., издаден от органи по приходите, в частта изменена и потвърдена с Решение № 716/05.05.2021 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]/, относно установените задължения по ЗДДС и лихви за данъчни периоди м. май 2018 г., м. юли 2018 г., м. ноември 2018 г., м. април 2019 г., м. август 2019 г. и м. октомври 2019 г., в резултат на което на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 27 314.87 лв., ведно с определените лихви за забава.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Подробни съображения в тази насока, са изложени в депозираната жалба. Счита се, че събраните по време на ревизионното производство доказателства следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, което не е сторено от ревизиращия екип. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС.

Ответният административен орган – директор на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на

НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт Й., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. следващото му юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител. Административен съд София - град 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:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция "ОДОП", ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 16.11.2018 г. /л.268/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. № 53-04-858 на 28.11.2018 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221720001716-020-001/24.03.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], определена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на И.Д. Директор на ТД на НАП [населено място] /л.30-31/, е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.10.2017 г. до 31.10.2019 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя, по електронен път на 01.04.2020 г. /л.33, адм. дело № 6214/2021 г./, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени В. И. С., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и Д. М. И., на длъжност Инспектор по приходите.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221720001716-020-002/30.06.2020 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], като е определен срок за извършване на ревизията до 31.07.2020 г. /л.34-35/.

Със ЗИЗВР № Р-22221720001716-020-003/31.07.2020 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], като е определен срок за извършване на ревизията до 01.09.2020 г. /л.36-37/. Двете ЗИЗВР са връчени на ревизираното лице по електронен път.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с №Р-22221720001716-092-001 от 23.12.2020 г. е изготвен на 23.12.2020 г. и е връчен на ревизираното лице на 04.01.2021 г. /л.38-64/. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221720001716-091-001 от 01.02.2021 г. е издаден на 01.02.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 08.02.2021 г. /л.65-73/. 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 установени задължения за довносяне общо в размер на 33 284.17 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 27 422.58 лв. и лихви в размер на 5 861.59 лв. С РА е установено, че от страна на ревизираното дружество за данъчни периоди м. Август 2019 г. и м. Октомври 2019 г. са налице декларирани и невнесени от лицето задължения общо в размер на 107.71 лв.

Корекцията произтича от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени от: „Адакаунтс Европа“ ЕООД, ЕИК: [ЕГН]; „Тангра Лес“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Терупи“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Силвия Вип Билдинг“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „БРКСАО“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Нов Авто Свят“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизираните периоди е извършване на строително-монтажни дейности, като от края на 2017 г. „Си Ем Билд Груп“ ЕАД има сключени договори за строително-монтажни дейности и саниране на сгради в[жк]. Установено е, че от началото на 2019 г. ревизираното дружество има сключен договор с предмет: „Проектиране и строителство за модернизацията на железопътен участък С. - Пловдив“, железопътен участък С. – Елин Пелин и железопътен участък Елин Пелин – Септември“.

Констатирано е още, че от страна на ревизираното дружество е закупен ДМА на лизинг – „Рено К.“, с рег. [рег.номер на МПС] . ППС е заведено по Счетоводна сметка 205 „Транспортни средства“ на стойност 18 668.34 лв. От обясненията на управителя на ревизираното лице, закупения автомобил е предназначен за снабдителска дейност. Установено е, че товарен автомобил „Рено К.“ е закупен с Договор за финансов лизинг № 193996036270/17.01.2019 г. от „Сюжелиз България“ ЕООД. Лизинговият договор е отразен по Счетоводна сметка № 1591 „Други заеми и дългове в лева“. Констатирано е, че към 31.10.2019 г., Счетоводна сметка № 1591 „Други заеми и дългове в лева“ е с кредитно салдо в размер на 14 218.82 лв. За ревизирания период е закупен и товарен автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] от физическо лице – Т. А. З. с Договор за покупко-продажба на МПС от 18.09.2019 г. на стойност 4 000.00 лв. Констатирано е, че ППС е заведено по Счетоводна сметка № 205 „Транспортни средства“ на стойност 4 000.00 лв. От писмените обяснения на управляващия ревизираното дружество е установено, че ППС, товарен автомобил МАН е предназначено за основната дейност на дружеството. Установено е още, че от страна на ревизираното лице във връзка с упражняваната от него дейност е закупен верижен багер „К.“ на стойност 2 000.00 лв. от „НСИ Нео Стил Инженеринг“ ООД, ЕИК:[ЕИК]. Верижният багер е регистриран на основание чл. 11 от Закон за регистрация и контрол на земеделската и горска техника към Министерство на земеделието и храните.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е регистрирано по ДОПК на 22.12.2015 г. и по ЗДДС на 08.06.2017 г. На „Си Ем Билд Груп“ ЕАД не е извършвана ревизия за предходни периоди по ЗДДС. Установено е, че финансирането на ревизираното лице е със собствени средства, няма заеми и банкови кредити за ревизирания период от 01.10.2017 г. до 31.12.2019 г.

От извършена проверка в Информация от централизираните бази данни „Данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО“ относно „Си Ем Билд Груп“ ЕАД е установено, че за 2017 г. е подадена ГДД с вх. № 2217И0135844/01.04.2018 г., с код на дейност 4120 „Строителство на жилищни и нежилищни сгради“, като са отчетени приходи от продажба в размер на 30 027.53 лв., разходи за дейността в размер на 42 029.06 лв.,

счетоводен финансов резултат – загуба за 12 001.53 лв., данъчен финансов резултат за 11 533.19 лв. За 2018 г. е подадена ГДД с вх. № 2217И0177862/28.03.2019 г., с код на дейност 4120 „Строителство на жилищни и нежилищни сгради“, като са отчетени приходи от продажба в размер на 260 804.19 лв., разходи за дейността в размер на 259 676.64 лв., счетоводен финансов резултат – печалба за 1 127.55 лв., данъчен финансов резултат за 0.00 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-07-35/23.02.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С..

С мотивирано Решение № 716/05.05.2021 г. на Директор на Дирекция "ОДОП", ЦУ на НАП [населено място], спорният ревизионен акт е отменен като незаконосъобразен по отношение на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. Февруари 2019 г. и м. Март 2019 г.

Обжалваният РА е изменен по отношение на следните данъчни периоди и установени резултати по ЗДДС:

- Установеният с РА резултат по ЗДДС за периода от 01.04.2019 г. до 30.04.2019 г. – ДДС за внасяне в размер на 6 148,11 лв. и лихви за просрочие, е определен на ДДС за внасяне в размер на 2 348.11 лв. и съответните лихви за забава в размер на 397.97 лв.

РА е потвърден като правилен и законосъобразен по отношение на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. май 2018 г., за който е определен ДДС за внасяне в размер на 58.40 лв., ведно с лихва за забава в размер на 15.62 лв.; м. юли 2018 г., за който е определен ДДС за внасяне в размер на 8 487.70 лв., ведно с лихва за забава в размер на 2126.81 лв.; м. ноември 2018 г., за който е определен ДДС за внасяне в размер на 9 591.22 лв., ведно с лихва за забава в размер на 2 078.26 лв.; м. август 2019 г., за който е определен ДДС за внасяне в размер на 300.00 лв. и лихва за забава в размер на 51.27 лв. и за м. октомври 2019 г., за който е определен ДДС за внасяне в размер на 300.00 лв. и лихва за забава в размер на 42.40 лв.

Поради, което предмет на съдебно оспорване е РА в изменената и потвърдена част с решението на решаващия административен орган, а именно по отношение на следните дружества-доставчици: „Тангра Лес“ ЕООД; „Адакаунтс Европа“ ЕООД; „Нов Авто Свят“ ЕООД; „Силвия Вин Билдинг“ ЕООД; „БРКСАО“ ЕООД и „Терупи“ ЕООД /за доставки на стоки и строителни материали/ и данъчни периоди – м. Май 2018 г., м. Ю. 2018 г., м. Ноември 2018 г., м. Април 2019 г., м. Август 2019 г. и м. Октомври 2019 г. Общият размер на установения и дължим ДДС, съгласно решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП е 25 797.76 лв. или главница в размер на 21 085.43 лв. и лихва в размер 4 712.33 лв. /л.112-113, административно дело № 6214/2021 г. по описа на АССГ/.

В хода на ревизията на основание чл. 37, ал. 3 вр. чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221720001716-040-001/23.04.2020 г., с което е изискано да се представят първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. От страна на ревизираното дружество са представените изисканите документи – първични счетоводни регистри и документи, касови, банкови документи, регистри по реда на чл. 124 от ЗДДС за ревизирия период. Установено е, че „Си Ем Билд Груп“ ЕАД има сключен Договор за счетоводно обслужване от 04.02.2019 г. със С. А. С., с определен срок на действие, с клауза до изготвяне и подаване на ГФО за

2019 г. и изготвяне и подаване на ГДД за 2019 г., с договорено възнаграждение по договора – еднократно в размер на 500.00 лв. с ДДС. Представени са още регистри оборотни ведомости и главна книга за ревизирия период, като е констатирано, че дружеството прилага двустранна форма на счетоводно записване. По отношение на разходите – извършената разходи са осчетоводени по икономически елементи и отразени в оборотната ведомост. В хода на ревизията е констатирано, че от страна на ревизираното лице не са извършвани нарушения по Закон за разплащанията в брой, както и че от негова страна не са извършвани разплащания в брой над 10 000.00 лв. От негова страна са спазени изискванията на чл. 123 от ЗДДС относно счетоводната отчетност. Установени са заведени задължителни регистри за регистрираните по ЗДДС лица „Дневник за покупките“ и „Дневник за продажбите“, съгласно изискванията на чл. 124 от ЗДДС и чл. 113 от ППЗДДС. Извършена е проверка на салдата по основни счетоводни сметки към края на ревизирия период 31.10.2019 г., подробно описани на стр. 6 – стр. 7 от РД. От страна на ревизираното лице са представени още: Справка за придобити през последните 12 месеца мобилни телефони или преносима офис техника – няма записи; Справка за наличните недвижими имоти към максимална допустима маса до 3.5 тона и брой на местата за сядане не повече от 8. От страна на ревизирия субект е посочено, че товарен автомобил „Рено К.“ е закупен с Договор за финансов лизинг № 193996036270/17.01.2019 г. от „Сюжелиз България“ ЕООД, отразен по Счетоводна сметка 1591 „Други заеми и дългове в лева“, Товарен автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] , заведен по Счетоводна сметка 205 „Транспортни средства“ на стойност 4 000.00 лв.

На „Си Ем Билд Груп“ ЕАД е извършена ПУФО, обективизирана в Протокол № П-22221719104338-073-001/25.02.2020 г. В хода на проверката чрез електронна услуга на НАП на ревизираното лице е връчена Покана по чл. 103 от ДОПК с изх. № П-2222171903438-177-001/22.01.2020 г. относно извършване на корекция на ползвания данъчен кредит по фактури, издадени от „Депринт 2000“ ЕООД; „Кображни системи“ ЕООД; „Нов Авто Свят“ ЕООД; „Терупи“ ЕООД; „Силвия Вип Билдинг“ ЕООД; „Тангра Лес“ ЕООД; „Адакаунтс Европа“ ЕООД. В хода на ревизията е извършена проверка относно спазване изискванията на ЗДДС за ползване на правото на данъчен кредит. Установено е, че за ревизирия период от страна на ревизираното дружество са декларирани следните доставки, в качеството му на получател, съгласно чл. 11, ал. 2 от ЗДДС: Д. кредит за периода е формиран основно от декларирани доставки на стоки и услуги. Установено е, че за ревизираните периоди от 01.10.2017 г. до 31.10.2019 г. ревизираното дружество е получател на доставки на стоки и услуги от следните дружества: „Депринт 2000“ ЕООД; „Кображни системи“ ЕООД; „Нов Авто Свят“ ЕООД; „Терупи“ ЕООД; „Силвия Вип Билдинг“ ЕООД; „Тангра Лес“ ЕООД; „Адакаунтс Европа“ ЕООД.

Отказано е право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 300.00 лв., ведно със съответните лихви в размер на 42.40 лв. за данъчен период м. октомври 2019 г. по 1 брой фактура, издадена от „Адакаунтс Европа“ ЕООД:

- Фактура № 0...5057/31.10.2019 г., с предмет на доставка: СМР.

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорната фактура е доставка на СМР услуга, обект Черни връх.

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено

ИПДПОЗЛ с изх. № Р-22221720001716-040-001/23.04.2020 г., с което са му изискани представяне на доказателства, удостоверяващи факти и обстоятелства по реалното възлагане на спорната доставка. От негова страна са представени както следва: Копие на спорната фактура, с приложен към нея касов бон, и плащане по нея извършено в брой. Протокол № 1/22.10.2019 г., подписан от между „Си Ем Билд Груп“ ЕАД – Възложител и „Адакаунтс Европа“ ЕООД – Изпълнител, с посочен обект на СМР – Б.; описание на извършените СМР – извършена ремонтна услуга на покрив на ресторант: почистване на улици и водостоци, отстраняване на компрометиран и нарушен настилки покрив, рязане на дървета над покривно пространство и полагане на грунд, битумна ролка, запушване отвори с течна гума. В протокола за „Приел за Възложителя“ е посочено лицето – Т. И., Управител, а за „Предал за Изпълнителя“ е посочено лицето Д. А., Управител, посочена дата 22.10.2019 г., без положени подписи на лицата, респективно печати на двете дружества. Представен е Хронологичен опис – Сечение, Счетоводна сметка 4011 „Доставчици в лева в дебита“ и Хронологичен опис, Счетоводна сметка 4011 „Доставчици в лева“ /Прил.2/. От ревизираното лице не са представени договори, анекси, наименование на обекта, на който са извършени описаните ремонтни услуги, адресът на обекта, нито имена на лицата, извършили СМР дейностите.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол № П-222200220087747-141-001/11.06.2020 г. В хода на проверката е установено, че „Адакаунтс Европа“ ЕООД е установено, че дружеството-доставчик е вписано в Агенция по вписвания, Търговски регистър, считано от 01.08.2018 г., с предмет на дейност: рекламна, продуцентска, медийна дейност, разработване на интернет страници, маркетинг, информационни и програмни услуги, сделки с интелектуална собственост, търговско представителство и посредничество, вътрешна и външна търговия и предоставяне на услуги, консултантска дейност, както и всяка друга дейност, незабранена от закона. За едноличен собственик на капитала и управител е вписан Д. М. А.. Установено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 27.08.2018 г. и deregистрирано по ЗДДС на 23.12.2019 г. До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № 22220220072728-040-001/30.04.2020 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от дружеството-доставчик не са представени изисканите му писмени обяснения и документи във връзка със спорната фактура.

От страна на ревизиращите органи е извършена проверка в ИС на НАП, в хода на която е установено, че спорната фактура е включена в Дневник за продажби на „Адакаунтс Европа“ ЕООД за м. Октомври 2019 г. Констатирано е още, че дружеството-доставчик е регистрирало в регистрите по чл. 124 от ЗДДС доставки на стоки и услуги от deregистрирано лице „Алфасбет“ ООД, ЕИК:[ЕИК]. За дружеството „Алфасбет“ ООД е установено, че няма регистрирани продажби в регистрите към „Адакаунтс Европа“ ЕООД. Установено е, че „Адакаунтс Европа“ ЕООД няма регистриран персонал по трудови правоотношения за периода на доставките към „Адакаунтс Европа“ ЕООД, в ТР към АВ няма записани ДМА, чрез които да осъществява своята дейност. От ИС на НАП е установено, че „Адакаунтс Европа“ ЕООД не притежава недвижими имоти и ППС, няма данни в ИС на НАП за притежаване на търговски обекти и складови бази, където евентуално биха съхранявани доставените и вложени строителни материали в извършените ремонтни дейности. Установено е, че на дружеството-доставчик е извършена ревизия по ЗДДС за данъчен период от 01.05.2019 г. до 30.09.2019 г., съвпадащ с периода на доставките към ревизираното лице – м. Септември 2019 г. – м. Октомври 2019 г. Ревизията е приключила с РА № Р-22220219006261-091-001/20.05.2020 г., с който на „Адакаунтс Европа“ ЕООД е отказано приспадане на данъчен кредит в размер на 98 333.07 лв., ведно с лихви за забава по доставки, обективирани в издадени фактури от „Алфасбет“ ООД, с предмет: услуга; стока; СМР

Лприл.3/.

От страна на ревизиращите органи е прието, че представения Протокол № 1/22.10.2019 г. е бланкетно съставен, от същия не се установява, в кой обект са били извършени ремонтните дейности, кои лица са ги осъществили. Посочено е, че липсват представени документи за наети транспортни средства за превоз на работници. Акцентирано е, че липсва клауза за чия сметка са доставените и вложени строителни материал – грунд, битум и течна гума, кой е извършил тяхната доставка до обекта, респективно с чий превоз и кой е извършил товаро-разтоварните работи.

Относно плащането по спорната фактура е установено, че е в брой. За дружеството- доставчик е констатирано, че има регистриран ЕКАФП с № 4222423/07.06.2019 г. За период от 01.09.2019 г. до 31.10.2019 г. в Справка за записани данни от Z отчети за фискалното устройство е установено, че има регистрирани обороти от касови приходи. В регистрите за продажба по чл. 124 от ЗДДС за същия период е установено, че са отразени приходи от продажба на стойност по-малка от регистрираните продажби с ЕКАФП. В тази връзка от страна на приходната администрация е направен извод, че това е индиция за неотчитане на приходи от продажба в особено големи размери от дружеството-доставчик. От справка за задължения, е констатирано, че „Адакаунтс Европа“ ЕООД дължи невнесен ДДС за периодите на доставка - м. Септември 2019 г. и м. Октомври 2019 г. В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реална доставка, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадената от „Адакаунтс Европа“ ЕООД фактура.

2. В размер на 300.00 лв., ведно със съответните лихви в размер на 51.27 лв. за данъчен период м. август 2019 г. по 1 брой фактура, издадени от „Тангра Лес“ ЕООД:

- Фактура № 1...89/29.08.2019 г., с предмет на доставка: СМР.

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорната фактура е доставка на СМР услуга. На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № Р-22221720001716-040-001/23.04.2020 г., с което са му изискани представяне на доказателства, удостоверяващи факти и обстоятелства по реалното възлагане на спорната доставка. От негова страна са представени както следва: Копие на спорната фактура, с приложен към нея касов бон, и плащане по нея извършено в брой. Протокол № 1/22.10.2019 г., подписан от между „Си Ем Билд Груп“ ЕАД – Възложител и „Тангра Лес“ ЕООД – Изпълнител; описание на извършените СМР – „Реконструкция на жп участък Подуяне – Елин Пелин“, състояща се в: складиране на разкомплектовани релсови звена, събиране на гайки и болтове и натоварване на демонтирани релсови елементи върху жп транспорт. От ревизираното лице е посочено, че фактурата е осчетоводена по дебита на Счетоводна сметка № 602 „Разходи за услуги“. Не са представени договор, анекс, нито са посочени имена на лицата, извършили ремонтните дейности.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол №П-220023200879061-141-001/01.07.2020 г. В хода на проверката е установено, че „Тангра Лес“ ЕООД е вписано в ТР към АВ на 23.03.2016 г., като последните вписвания на актуални промени на дружеството-доставчик са извършени на 31.12.2018 г. – промяна на седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], както и по отношение на управителя, като считано от същата дата такъв става В. М.. Дружеството-доставчик е регистрирано по ДОПК на 23.03.2016 г., регистрирано по ЗДДС на 06.06.2016 г. и дерегетирано по ЗДДС на 13.09.2019 г. по инициатива на орган по приходите във връзка с наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ с изх.№П-22002320087061-040-001/20.05.2020 г., което му е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от дружеството-доставчик не са представени изисканите му писмени обяснения и документи във връзка със спорната доставка.

От проверка в ИС на НАП в хода на ревизията е установено, че за данъчен период 01.08.2019 г. – 31.08.2019 г. спорната фактура е включена в Дневниците за продажби на

дружеството-доставчик. Установено е още, че от страна на „Тангра Лес“ ЕООД са регистрирани изключително в регистрите по чл. 124 от ЗДДС доставки от „Техни 67“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. За „Техни 67“ ЕООД е установено, че няма регистрирани продажби в регистрите към „Тангра Лес“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Констатирано е, че „Тангра Лес“ ЕООД има регистриран персонал по трудови правоотношения за периода на доставките към ревизираното дружество на следните длъжности: специалист лесовъд, главен готвач, технически сътрудник, системен администратор, оператори механизирани оборудване за горско стопанство, общ работник. След проверка в ТР е установено, че там е вписана незначителна стойност на ДМА, чрез които да осъществява дейността. В ИС на НАП е установено, че „Тангра Лес“ ЕООД не притежава недвижими имоти и ППС, нито търговски обекти и складови бази. На „Тангра Лес“ ЕООД няма извършвана предходна ревизия по ЗДДС.

От анализа на представения Протокол № 1/22.10.2019 г., подписан между ревизираното лице и дружеството-доставчик е установено, че предмет на протокола са СМР дейности – складиране на разкомплектовани релсови звена, събиране на гайки и болтове, натоварване на демонтирани релсови елементи върху жп транспорт. Прието е, че от същия не се установява мястото, на което са складираните разкомплектованите релсови звена, както и кои са лицата и къде е извършено натоварването на релсовите елементи върху жп транспорт, не са представени документи за наети транспортни средства за превоз на работниците, извършили натоварването и складирането на релсовите звена.

Установено е, че плащането по спорната фактура е декларирано в брой. Към фактурата е приложен издаден фискален касов бон, издаден от ЕКАФП с № 4043851/26.02.2019 г. За период от 01.08.2019 г. до 31.08.2019 г. от Справка за записани данни от Z отчети за ФУ са установени регистрирани обороти от касови приходи. Посочено е, че поради непредставяне на никакви отчетни документи и регистри не може да бъде установено дали декларираните продажби към ревизираното дружество са счетоводно отразени в счетоводството на дружеството-доставчик. От справка е установено, че дружеството-доставчик дължи невнесен ДДС за периода на доставка – м. Ю. 2019 г. В заключение от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки.

3. В размер на 9 591,22 лв., ведно със съответните лихви в размер на 2 078.26 лв. за данъчен период м. ноември 2018 г. по 3 броя фактури, издадени от „Терупи“ ЕООД:

- Фактура № 0...202/02.11.2018 г., с предмет: Строителни материали;
- Фактура № 0...214/08.11.2018 г., с предмет: Строителни материали;
- Фактура № 0...255/21.11.2018 г., с предмет: Строителни материали.

Установено е, че предмет на спорните фактури са доставки на стоки – строителни материали. На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № Р-22221720001716-040-001/23.04.2020 г., с което са му изискани представяне на доказателства, удостоверяващи факти и обстоятелства по реалното възлагане на спорната доставка. От негова страна са представени както следва: Договор за доставка от 11.06.2018 г., сключен между ревизираното дружество – Купувач и „Терупи“ ЕООД – Доставчик, с предмет на договора: Купувачът задължава да заплати доставката на стоки, съгласно предавателни протоколи. Уговорено е, че стоките се доставят с транспорт на доставчика и се доставят на адрес – [населено място],[жк], бл. 54. Срок на доставка – 30.11.2018 г., плащането се извършва по банков път по сметка на доставчика в „Т. Банк“ с № BG75TEHXI 95451004951301. Представени са: Фактура № 0...202/02.11.2018 г., с предмет на доставка: „строителни материали“: шперплат, тополов кофражен – 120 бр.; желязо бетонно ф 6.5 – 1 150 кг., профил кръгъл плътен ф 10.6 – 2000 кг., профил стоманен ф16 – 2200 кг. с данъчна основа 18 586.30 лв. и ДДС – 3 717.26 лв.; Приемо – предавателен протокол от 02.11.2018 г., подписан от контрагентите по сделката, за приемане на строителните материали; Товарителница от 02.11.2018 г., с превозвач „Нанатекс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и получател по доставката ревизираното дружество, с предмет на доставката – строителни материали по Фактура №

0...202/02.11.2018 г. и описани в Приемо-предавателен протокол от 02.11.2018 г., като е посочено, че превозът на материалите е извършен с товарен автомобил МАН ФЛС, рег. [рег.номер на МПС] , собственост на превозвача „Нанатекс“ ЕООД; Банково извлечение от 05.12.2018 г. от разплащателната сметка на ревизираното дружество за извършен превод по разплащателната сметка на доставчика в „Т. Банк“ с № BG75TEXI 95451004951301 на сумата по Фактура № 0...202/02.11.2018 г. на стойност 22 303.56 лв.; Фактура № 0...214/08.11.2018 г., с предмет на доставка „строителни материали“: стиропор Б. – кв.м. 650, текстилна мрежа В. – кв.м. 700, ъглов профил за изолация – м. 185, с данъчна основа 18 448.20 лв. и ДДС – 3 689.64 лв.; Предавателен протокол от 08.11.2018 г., подписан от контрагентите по сделката за приемане на цитираните строителни материали; Товарителница от 08.11.2018 г. с превозвач „Нанатекс“ ЕООД и получател на доставката ревизираното дружество, предмет на доставката – строителни материали по Фактура № 0.214/08.11.2018 г. и описани в Предавателен протокол от 08.11.2018 г., като е посочено, че превозът на материалите е извършен с товарен автомобил МАН ФЛС с рег. [рег.номер на МПС] , собственост на превозвача „Нанатекс“ ЕООД; Банково извлечение от 08.12.2018 г. от разплащателната сметка на ревизираното дружество за извършен превод по разплащателната сметка на дружеството-доставчик в „Т. Банк“ с № BG75TEXI 95451004951301 на сумата по Фактура № 0...214/08.11.2018 г. на стойност 22 137.84 лв.; Фактура № 0...255/21.11.2018 г., с предмет на доставка: строителни материали: гранит термолуещ кв.м. 114; лепило за камък от 25 кг – 20 бр.; бетон В1 – куб. м. – 25; речен филц фракция 4 мм – 20 тона; пясък фракция – 25 тона; добавка зимни условия – 25бр., с данъчна основа 10 921.60 лв. и ДДС – 2 184.32 лв.; Предавателен протокол от 21.11.2018 г., подписан от контрагентите по сделката за приемане на цитираните строителни материали; Товарителница от 21.11.2018 г. с превозвач „Нанатекс“ ЕООД и получател на доставката ревизираното лице, предмет на доставката – строителни материали по Фактура № 0.255/21.11.2018 г. и описани в Предавателен протокол от 21.11.2018 г., превозът на материалите е извършен с товарен автомобил МАН ФЛС, рег. [рег.номер на МПС] , собственост на превозвача „Нанатекс“ ЕООД; Банково извлечение от 14.12.2018 г. от разплащателната сметка на ревизираното дружество за извършен превод по разплащателната сметка на дружеството-доставчик в „Т. Банк“ с № BG75TEXI 95451004951301 на сумата по Фактура № 0...255/21.11.2018 г. на стойност 6 000.00 лв.; Банково извлечение от 19.12.2018 г. от разплащателната сметка на ревизираното дружество за извършен превод по разплащателната сметка на дружеството-доставчик в „Т. Банк“ с № BG75TEXI 95451004951301 на сумата по Фактура № 0...255/21.11.2018 г. на стойност 7 105.92 лв. Представени са и писмени обяснения от управителя на ревизираното дружество, съгласно които цитираните строителни материали са предназначени за влагане в СМР по проект „Национална програма за енергийна ефективност на многофамилните жилищни сгради“ на [населено място],[жк], бл. 54. Посочено е, че фактурите са осчетоводени по дебита на Счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“, впоследствие сметката е приключена със Счетоводна сметка № 7022 „Приходи от продажба на стоки“.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол №П-22221520086949-141-001/09.07.2020 г. В хода на проверката е установено, че „Терупи“ ЕООД е вписано в ТР към АВ на 16.09.2018 г., регистрирано по ЗДДС на 13.07.2018 г. и дерегистрирано по реда на ЗДДС на 28.03.2019 г. на основание чл. 176, т. 3 от ЗДДС. До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221520086949-040-001/25.05.2020 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК, като в указания срок не са представени изисканите от дружеството – доставчик писмени обяснения и документи. Установено е, че спорните фактури с получател ревизираното лице са декларирани в Дневник за продажби по ЗДДС на „Терупи“ ЕООД и Справка – декларация за м. Март 2019 г. Констатирано е още, че от страна на дружеството-доставчик са декларирани предходни доставки – основно от ВОП от следните контрагенти: DE123380633 RKG Rheinische Kraftwagen Gesellschaft mbH & Co.KG; DE128799026 Seitz Sportwagenzentrum

GmbH; DE129292353; DE129292353; DE133504133 Auto – Gerb GmbH; DE142930816 Autohaus Riess GmbH & Co.KG; DE144631499 Autohaus Bruno Wildmann GmbH & Co.KG; DE158292797 Bayern Car-Gerstmayr GmbH; DE230825446 Monag Motorwagen Handelsgesells Chaft GmbH; DE811287462; Voets Autozenntum GmbH; DE811574854. Извършена е справка в ИС VIЕС за обмяна на информацията по ДДС между държавите – членки на ЕС относно валидността на идентификационния номер на цитираните контрагенти и е установено, че същите са с валиден идентификационен номер към датата на доставките и не са включени в рисков списък. Установено е, че плащането по спорните фактури е извършено по банков път от разплащателната сметка на ревизираното дружество за извършен превод по разплащателната сметка на дружеството-доставчик в „Т. Банк“ с № BG75TEХI 95451004951301. Превозът на строителните материали е осъществен с транспорт, извършен от превозвач „Нанатекс“ ЕООД, като от негова страна е фактуриран извършеният превоз на „Терупи“ ЕООД с Фактура № № 3415/20.12.2018 г. на стойност 3 617.00 лв. и № 3331/08.11.2018 г. на стойност 6 250.00 лв. Тези фактури за превоз са отразени в регистрите за продажба по чл. 124 от ЗДДС на превозвач „Нанатекс“ ЕООД. От извършена проверка в програма УИС е констатирано, че вписаният в пътните листи товарен автомобил МАН ФЛС с рег. [рег.номер на МПС], с който е извършен превозът на стоките е собственост на превозвача „Нанатекс“ ЕООД от дата 05.06.2018 г., т.е. че към момента на доставката това ППС е било собственост на превозвача.

От извършена справка в ИС Контрол относно „Терупи“ ЕООД е установено, че на дружеството не е извършвана ревизия по ЗДДС за периода на доставките към ревизирия субект, както и че няма регистриран персонал по трудови или извънтрудови правоотношения. Констатирано е, че дружеството-доставчик дължи ДДС за периода на доставката към ревизираното лице. На „Терупи“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за данъчен период от 01.01.2019 г. до 28.02.2019 г., приключила с РА № P-22221519001752-091-001/01.10.2020 г. В хода на тази ревизия от страна на „Терупи“ ЕООД не са представени изисканите му писмени обяснения и документи, както и информация относно фактически осъществяваната от него дейност за ревизирия период и местонахождение на обектите, в които същата е извършвана, нито пък са представени доказателства, удостоверяващи характера на извършваните дейности. Констатирано е, че от страна на „Терупи“ ЕООД за периода, включен в обхвата на ревизията, е декларирано в регистър Дневник за продажби – продажби, фактурирани в полза на български контрагенти, като от негова страна е посочен номер и дата на документа, име на контрагента, стойност и начислен ДДС и предмет на доставките – доставки и аванс към единствен клиент „Алес Кар“ ЕООД, ЕИК: BG201899253 без да бъде конкретизиран вид, характер и обем на същите. След извършена насрещна проверка на клиента е установено, че предмет на доставките са леки автомобили.

В хода на насрещната проверка е установено още от ИС Контрол, че „Нанатекс“ ЕООД е регистрирано по ДОПК на 02.11.2009 г., има регистрирани в ИС Контрол следните обекти: офис в [населено място], [улица]; Автосервиз „Експрес“ на адрес: [населено място], [улица]; Склад на адрес: [населено място], [улица]. В програма СУП – Трудови договори е установено, че за ревизирия период м. Ноември 2018 г. в дружеството-превозвач няма назначен персонал по трудови правоотношения. Констатирано е, че управителят на „Нанатекс“ ЕООД – А. Т. М. е подавал Декларация обр. 1, съгласно Наредба № Н-8/29.12.2005 г. и в тази връзка е прието, че липсват доказателства, че същият е упражнявал дейност в „Нанатекс“ ЕООД. От страна на ревизиращите е направен извод, че липсата на нает персонал от прекия доставчик „Терупи“ ЕООД, и декларианият превозвач „Нанатекс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], липсата на деклариране на упражняване на дейност от управителите на двете дружества, води до липса на индикация за съмнения за достоверност на представените транспортни документи за осъществен превоз на строителните материали. Прието, че в хода на насрещната проверка от страна на доставчика липсват и не са представени доказателства, че същият е разполагал със стоките по вид и количество, отразени в издадените фактури, респективно, че е разполагал с възможността да извърши разпоредителни действия със

същите. Акцентирана е липсата на представени хронологии на счетоводни сметки, не е представен стоков поток. Не е установено, че дружеството-доставчик е разполагало с наличности от стоките, предмет на доставка, както и тяхното съхранение и произход. В заключение от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки.

4. В размер на 2 277.55 лв., ведно със съответните лихви в размер на 397.97 лв. за данъчен период м. април 2019 г. по 1 брой фактура, издадена от „Силвия ВИП Билдинг“ ЕООД:

- Фактура № 1...009/26.04.2019 г., с предмет: Строителни материали.

От страна на ревизираното дружество в хода на ревизията е представено копие на спорната фактура, с предмет на доставка – „цимент, пясък, кислород“, Предавателен опис на материали към Фактура № 1...009/26.04.2019 г., подписан от страните по сделката, за приемане на доставката на следните строителни материали: цимент в торби от 50 кг. – 200 бр.; пясък – 26 тона; кислород в бутилки – 18 броя; дъски – 15 куб.м.; Банково извлечение от 05.06.2019 г. от Разплащателната сметка на ревизираното лице в ПИБ, за извършен превод по Разплащателната сметка на доставчика в ОББ АД с № [банкова сметка] на сумата по Фактура № 1...09/26.04.2019 г. на стойност 3 850.00 лв.; Банково извлечение от 06.06.2019 г. от разплащателната сметка на ревизираното дружество за извършен превод по разплащателната сметка на доставчика в ОББ АД с № [банкова сметка] на сумата по Фактура № 1...9/26.04.2019 г. на стойност 3 500.00 лв.; Банково извлечение от 26.06.2019 г. от Разплащателната сметка на ревизираното лице в ПИБ, за извършен превод по Разплащателната сметка на доставчика в ОББ АД с № [банкова сметка] на сумата по Фактура № 1...09/26.04.2019 г. на стойност 3 815.30 лв. Посочено е, че задължени са 13 665.30 лв. – банкови бордера за платени 11 165.30 лв., като от страна на ревизиращите е посочено, че липсва банков документ за сумата от 2 500.00 лв.

На дружеството-доставчик в хода на ревизията е извършена насрещна проверка, обективизирана в ПИНП № П-2200230072839-141-001/11.06.2020 г. В хода на проверката е установено, че дружеството-доставчик е вписано в Търговски регистър при АВ на 20.11.2018 г., като последни промени, актуални данни за дружеството-доставчик са извършени на 17.07.2019г. – същите са по отношение на адреса на седалището и управлението, променени в [населено място], [улица], както и по отношение на управителя, и считано от 17.07.2019 г. такъв става Е. Ф. „Силвия ВИП Билдинг“ ЕООД е регистрирано по ДОПК на 20.11.2018 г., по ЗДДС – 07.12.2018 г. и дерегистрирано по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС на 30.05.2019 г. Констатирано е, че дружеството-доставчик се управлява и представлява от едноличния собственик на капитала Е. Ф. /считано от 17.07.2019 г./ На дружеството-доставчик е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22002320087080-040-001/20.05.2020 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок не са представени изисканите документи и писмени обяснения.

От проверка в ИС на НАП е установено, че за периода от 01.01.2019 г. – 31.05.2019 г., от страна на дружеството-доставчик е включена в дневниците му за продажби спорната фактура, издадена от ревизираното лице.

Установено е, че на „Силвия ВИП Билдинг“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периода на доставката на стоки към ревизираното дружество. Констатирано е, че предмет на спорната фактура са строителни материали – цимент в торби по 50 кг. – 200 бр.; пясък – 26 тона; кислород в бутилки – 18 броя; дъски – 15 куб.м., плащането по фактурата е осъществено по банков път. Предходен доставчик на „Силвия ВИП Билдинг“ ЕООД е „Тангра Лес“ ЕООД. От страна на „Силвия ВИП Билдинг“ ЕООД не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за предходен отчетен период 2018 г. е установен деклариран код на дейност 4120 – Строителство на жилищни и нежилищни сгради. От страна на ревизиращите органи е установено, че превозът на строителните материали е осъществен с транспорт на ревизираното дружество – товарен автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] . Посочено е, че от страна на ревизираното дружество липсват представени пътни листи за осъществения превоз, товарителници, име на лицето, извършило превоза. За товарния автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] от справка ПС, с данни, предоставени от КАТ е установено, че към

настоящия момент ППС се води на името на Т. А. З..

В тази връзка и в заключение е формиран извод за липса на реални доставки.

5. В размер на 8 487.70 лв., ведно със съответните лихви в размер на 2 126.81 лв. за данъчен период м. юли 2018 г. по 2 броя фактури, издадени от „БРКСАО“ ЕООД:

- Фактура № 1...305/12.07.2018 г., с предмет: Строителни материали;

- Фактура № 1...343/23.07.2018 г., с предмет: Строителни материали.

В хода на ревизията е извършено приобщаване с Протокол обр. КД73 № 1649829/01.09.2020 г. на събраните данни при следните извършени производства на доставчици на ревизираното дружество: РД № Р-22221018005763-092-001/26.03.19г. на „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] за ревизиран период от 31.05.2017 г. до 31.08.2018 г. В хода на извършената ревизия на „БРКСАО“ ЕООД е извършена насрещна проверка на клиент задължено лице – „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] с Протокол обр. КД 73 №П-22221719003160-141-001/25.01.2019 г. В хода на проверката са представени следните документи и писмени обяснения във връзка с декларираните сделки:

- Фактура №[ЕИК]/12.07.2018 г. издадена от „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК] на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] с данъчна основа 21 200.00 лв. и ДДС – 4 240.00 лв.;

- Фактура №[ЕИК]/23.07.2018г. издадена от „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК] на „Си Ем Билд Груп" ЕАД, ЕИК:[ЕИК] с данъчна основа 21 238.55 лв. и ДДС – 4 247.71лв.;

- Договор за доставка от 03.05.2018г. сключен между „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК]- като Доставчик на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] - като Купувач. Съгласно договора Доставчикът е длъжен да достави на Купувача строителни и изолационни материали по опис и протокол. В заключение от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки по спорните фактури;

- Приемо-предавателен протокол от 12.07.2018г. съгласно който „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК]- като Доставчик предава на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] - като Купувач описани строителни материали по вид, количество и единична цена;

- Приемо-предавателен протокол от 23.07.2018г. съгласно който „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК]- като Доставчик предава на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] - като Купувач описани строителни материали по вид, количество и единична цена;

- Банкови извлечения от ПИБ за плащане на фактурираните строителни материали на доставчика „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК];

- Фактура № 43/24.07.2018г. с данъчна основа 59 924.17 лв. и ДДС - 11 984.83 лв. за последваща доставка по извършване на СМР по протокол от 28.06.2018г. с цитираните строителни материали на ДЗЗД „Си Ем Строй“;

- Протокол за приемане на извършени СМР от 28.06.2018г. съгласно който ДЗЗД „Си Ем Строй“ - като Възложител и ДЗЗД „СИ ЕМ СТРОЙ"- като Изпълнител.

- Протокол за приемане на извършени СМР от 14.11.2018 г. съгласно който ДЗЗД „Си Ем Строй“ - като Възложител и ДЗЗД „Си Ем Строй“ - като Изпълнител;

- Хронология с осчетоводяване на цитираните фактури по Счетоводна сметка 401 „Доставчици“;

- Оборотна ведомост за период м.Ю. 2018 г.;

- Товарителница № 101086 от 12.07.2018г. за превоз от „Нанатекс“ ЕООД с товарен автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] , място на разтоварване на материалите- [населено място], [улица], № 116, бл. 54. Адресът съвпада с този на отразения в договора с Район „С.“.

- Пътен лист от 12.07.2018 г. с водач на МПС А. М. за товарен автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] ; Пътен лист от 12.07.2018 г. с водач на МПС А. М. за товарен автомобил МАН с рег. [рег.номер на МПС] ;

- Заключение на ревизиращия екип при извършена ревизия, приключена с РА № Р-22221018005763-091-001/20.06.19 г. на „БРКСАО" ЕООД с ЕИК:[ЕИК] за ревизиран период от 31.05.2017 г. до 31.08.2018 г., относно реалността на доставките от „БРКСАО“ ЕООД с

ЕИК:[ЕИК]:

Посочено е, че от ревизираното лице „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] не са представени първични документи - фактури, счетоводни регистри, разплащателни документи. Не са представени доказателства за наличие на материално-техническа база за упражняване на дейността. При извършената проверка е установено, че цитираните фактури не са отразени в ИС на НАП в Дневник продажби за съответния период с получател „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, с ЕИК: BG203846694.

От анализа на документите, представени при извършените насрещни проверки на клиентите на „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], включително и на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] и въз основа на данните от ИС Контрол е установено, че липсват доказателства и не са налице каквито и да е факти и обстоятелства, които да водят до извода, че доставчика „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] е могъл да осъществи и е осъществил дейност по повод на получаване на крайния дължим резултат - извършване на доставки на стоки на „СИ ЕМ БИЛД ГРУП“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК]. За извършените доставки и начисления данък по фактурите издадени на клиентите на „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], включително и на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], ревизията не е установила безусловно, че именно „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] е извършило облагаеми доставки и определя нулева данъчна основа по горепосочените фактури. Определено е, че начисленият ДДС по всички издадени през периода фактури е начислен неправомерно и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите посочени във фактурите.

Прието е, че въпреки, че не е налице доставка на стоки по издадените от „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] фактури с получател „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], съгласно разпоредбите на чл. 85 от ЗДДС данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС.

Посочено е, че от страна на ревизираното лице „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] са представени идентични документи относно доставките от „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК]. Установено е, че от страна на задълженото лице са осчетоводени цитираните фактури по дебита на Счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Също така е констатирано, че „БРКСАО“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] има по трудов договор за периода на доставките към „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], само едно лице на длъжност „продавач“. Дружеството-доставчик няма регистриран шофьор.

Относно декларирания превозвач „Нанатекс“ ЕООД е установено от справка в ИС Контрол, че дружеството е регистрирано по ДОПК на 02.11.2009 г., има регистрирани в ИС Контрол следните обекти: Офис в [населено място], [улица], № 49; Автосервиз „Експрес“ на адрес – [населено място], [улица], № 7; Склад на адрес - [населено място], [улица]. За ревизирания период м.Ноември 2018 г. е установено, че в „Нанатекс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] няма назначен никакъв персонал по трудови правоотношения. Констатирано е, че управителят на „Нанатекс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] - А. Т. М., ЕГН: [ЕГН] не е подавал декларация Образец 1, съгласно Наредба Н-8 от 29.12.2005 г. за подаване на данни от работодателите осигурените при тях лица и самоосигуряващите се лица, и в тази връзка е прието, че липсват доказателства, че същият е упражнявал дейност в „Нанатекс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

В тази връзка е формиран извод за липса на реалност по спорните доставки.

6. В размер на 114,40 лв., ведно със съответните лихви. за данъчен период м. май 2018 г. по следните фактури, издадени от „Нов Авто Свят“ ЕООД:

- Фактура № 1...087/01.05.2018 г., с предмет: „Транспортна услуга“;
- Фактура № 1...120/14.06.2018 г., с предмет: „Транспортна услуга“;
- Фактура № 1...121/19.06.2018 г., с предмет: „Транспортна услуга“.

Установено е, че предметът на доставките на спорните услуги е: „транспортна услуга“, както и че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит и по още две фактури, издадени от дружеството доставчик - Фактура № 1...120/14.06.2018 г., с предмет: „Транспортна услуга“ и Фактура № 1...121/19.06.2018 г., с предмет: „Транспортна

услуга“.

В хода на ревизията от страна на ревизираното дружество са представени копия на трите фактури, с посочване, че плащането по всички е извършено в брой. Представени са издадени фискални касови бонове към фактурите, издадени от дружеството – доставчик. Фактурите за транспортни услуги са осчетоводени по дебита на Счетоводна сметка 602 „Разходи за услуги“.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, обективирана в ПИНП № П-22220220072727-141-001/03.06.2020 г. В хода на проверката е установено, че „Нов Авто Свят“ ЕООД е вписано в Агенция по вписвания, ТР, считано от 19.07.2008 г., с предмет на дейност: извършване на всякакви авторемонтни услуги, както и всякакви други дейности, които не са забранени със закон. Единоличен собственик на капитала в размер на 5 000.00 лв. и управител е Ведат Х. В., седалище и адрес на управление: [населено място], Район „К. село“, [улица], ап. 2. Дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 22.02.2005 г. и дерегистрирано на 19.11.2019 г. До „Нов Авто Свят“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220220087735-040-001/ 20.05.2020 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от доставчика не са представени изисканите му писмени обяснения и документи относно документираните доставки на услуги. От страна на приходната администрация е констатирано, че спорните фактури са включени в Дневниците за продажби за м. Май и м. Юни 2018 г. на „Нов Авто Свят“ ЕООД.

В хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик има регистриран персонал по трудови правоотношения за периода на доставките към ревизираното дружество на следните длъжности: „шофьор на тежкотоварен автомобил“, пет лица на длъжност „работник строителството“. В ИС на НАП е установено, че „Нов Авто Свят“ ЕООД притежава лекотоварни пътни превозни средства към датата на фактуриране на транспортните услуги. Плащането по спорните фактури е осъществено в брой. Констатирано е, че „Нов Авто Свят“ ЕООД има регистрирани ЕКАФП: с № 3910393 от 04.04.2018 г. За период от 01.05.2018 г. до 31.12.2018 г. в справка за записани данни от Z отчети за ФУ няма регистрирани обороти от касови приходи и с № 3171666 от 20.02.2012 г. За период от 01.05.2018 г. до 31.12.2018 г. в справка за записани данни от Z отчети за ФУ няма регистрирани обороти от касови приходи. Установено е, че на „Нов Авто Свят“ ЕООД е извършена ревизия, приключила с РА №Р-22220219001294-091-001/03.09.19 г. по ЗДДС за данъчен период от 01.05.2018 г. до 31.07.2018 г., съвпадащ с периода на доставките към ревизираното дружество – м. Май 2018 г. и м. Юни 2018 г. В хода на ревизията, проведена по отношение на „Нов Авто Свят“ ЕООД от ревизиращия екип е установен видът на извършваната дейност и обектите, от които се осъществява неговата дейност, посочено е, че няма представени първични счетоводни документи и счетоводни регистри. Във връзка с установените факти и обстоятелства е прието, че не се доказват реално извършени доставки от „Нов Авто Свят“ ЕООД. Посочено е, че дружеството е издавало фактури и е начислявало данък без основание. От страна на ревизиращия екип не е могло да се установи категорично и безусловно, че ревизираното лице е извършило облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС и е определена нулева данъчна ставка по всички издадени фактури през ревизиращия период. Посочено е, че независимо, че няма реални доставки, посоченият във фактурите данък е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

В хода на ревизията, след проверка в ИС Контрол на НАП е установено, че ревизираното дружество е сторнирало ползвания данъчен кредит от „Нов Авто Свят“ ЕООД през м. Февруари 2020 г., като от негова страна е начислен ДДС в размер на ползвания данъчен кредит по Фактура № 1...120/14.06.2018 г., с предмет: „Транспортна услуга“ и Фактура № 1...121/19.06.2018 г., с предмет: „Транспортна услуга“. В заключение също е формиран извод за липса на реална доставка по издадените фактури.

По отношение на представените в хода на ревизията фактури, и представените в хода на административното обжалване на РА заверени копия на съпътстващи документи към спорните фактури, органите по приходите са приели, че същите са непълни, недостоверни и

не доказват реалност на извършените доставки на стоки и услуги.

В обобщение, предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията, съдържаща се в информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки на услуги и доставки на стоки. Позовала се е, че от представените доказателства и от извършените насрещни проверки не се доказва наличието на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, която е необходима за изпълнение на фактурираните доставки на стоки и услуги. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива, и това обстоятелство е известно на жалбоподателя. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9, и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 716/05.05.2021 г. на Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден и изменен. Дружеството-жалбоподател оспорва РА именно в частта, потвърдена и изменена с решението на Директор на Дирекция ОДОП.

В хода на съдебното производство по административно дело № 6214/2021 г. по описа на АССГ е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице Ю. Г. Я., която е дала заключение по следните задачи:

1. Да проследи документалната обосновааност на всяка от издадените фактури като проследи механизма на доставките чрез съотнасянето на наличните по делото приемо-предавателни протоколи, складови разписки и договори към кои доставчици и по кои фактури са относими ?;
2. Осчетоводено ли е и по какъв начин получаването на доставките от доставчиците на жалбоподателя за данъчните периоди, предмет на ревизионния акт, извършени ли са и осчетоводени ли са плащания по доставките, кога и в какъв размер ?;
3. Получените при доставките стоки използват ли се за последващи доставки в извършваната от жалбоподателя търговска дейност, отчетени ли са приходи от продажбите на същите стоки ?;
4. След като извърши проверка в наличните по делото документи и данъчните досиета в съответните офиси на НАП на доставчиците на жалбоподателя да даде заключение дали същите са отразили в подаваните до НАП регистри по ЗДДС издадените към жалбоподателя фактури?

Съгласно указанията, дадени от ВАС, съдът при новото разглеждане на делото откри производство по оспорване автентичността на документи по реда на чл. 193 от ГПК, а именно: относно „Терупи“ ЕООД – три фактури, три приемо-предавателни протоколи, договор за доставка; относно „БРКСАО“ ЕООД – две фактури; две товарителници и един приемо-предавателен протокол към нея; относно „Тангра Лес“ ЕООД – една фактура и протокол за установяване на извършени СМР; относно „Нов Авто Свят“ ЕООД – три фактури и относно „Силвия Вип Билдинг“ ЕООД – фактура и опис на материалите към нея.

В хода на съдебното производство в тази връзка, съдът допусна изслушване на съдебно-почеркова експертиза с вещо лице Д. К. В., който даде заключение по следните въпроси, поставени от ответника:

Предвид установени съществени различия между подписите, положени върху част от доказателствата и тези положени в декларациите по чл. 141, ал. 3 от ТЗ за съгласие на управител и образец от подпис, налични по партидите на съответните дружества в ТР и ТРРЮЛНЦ:

1. Представените документи, свързани с доставчик „Терупи“ ЕООД, относно подписа на управителя Б. Д. Б., ЕГН: [ЕГН], положен върху:

1.1. Фактура № 0...255/21.11.2018 г.;

1.2. Приемо-предавателен протокол от 21.11.2018 г. към Фактура № 0...255/21.11.2018 г.;

1.3. Фактура № 0...214/08.11.2018 г.;

1.4. Приемо-предавателен протокол от 08.11.2018 г. към Фактура № 0...214/08.11.2018 г.;

1.5. Фактура № 0...202/02.11.2018 г.;

1.6. Приемо-предавателен протокол от 02.11.2018 г. към Фактура № 0...202/02.11.2018 г.;

1.7. Договор за доставка от 11.06.2018 г. – с искане вещото лице да се съобрази с обстоятелството, че съгласно вписване в ТРРЮЛНЦ към момента на подписване на договора /11.06.2018 г./ управител на дружеството е А. П. М., ЕГН: [ЕГН], а не Б. Д. Б., който е управител и едноличен собственик на капитала, считано от 01.08.2018 г., съгласно обявеното вписване в регистъра под № 20180801111719. Посочено е от ответника, че е налице липса на представителна власт, но доколкото е положен подпис от Б. Д. Б., същият е предмет на оспорване;

2. Представените документи, свързани с доставчик „БРКСАО“ ЕООД, относно подписа на управителя К. Л. П., ЕГН: [ЕГН], положен върху:

2.1. Фактура № 1...305/12.07.2018 г.;

2.2. Товарителница № 101086/12.07.2018 г.;

2.3. Приемо-предавателен протокол от 12.07.2018 г. към Фактура № 1...305/12.07.2018 г.;

2.4. Фактура № 1...343/23.07.2018 г.;

2.5. Товарителница № 101221/23.07.2018 г.;

2.6. Приемо-предавателен протокол от 23.07.2018 г. към Фактура № 1...305/12.07.2018 г.;

3. Представените документи, свързани с „Адакаунтс Европа“ ЕООД, относно подписа на управителя Д. М. А., положен върху:

3.1. Фактура № 0...5057/31.10.2019 г.;

3.2. Протокол № 1/22.10.2019 г. към Фактура № 0...5057/31.10.2019 г. /с посочване, че подписът за доставчика „Адакаунтс Европа“ ЕООД е положен в част „Приел“, в която фигурира и печат на дружеството/;

4. Представените документи, свързани с доставчика „Тангра Лес“ ЕООД, относно подписа на управителя В. Б. М., [ЕГН], положен върху:

4.1. Фактура № 1...089/29.08.2019 г.;

4.2. Протокол № 1/29.08.2019 г. за установяване на извършените СМР;

5. Представените документи, свързани с доставчик „Нов Авто Свят“ ЕООД, относно подписа на управителя Ведат Х. В., ЕГН: [ЕГН], положен върху:

5.1. Фактура № 1...087/01.05.2018 г.;

5.2. Фактура № 1...121/19.06.2018 г.;

5.3. Фактура № 1...120/14.06.2018 г.;

6. Представените документи, свързани с доставчик „Силвия Вип Груп Билдинг“ ЕООД, относно подписа на управителя С. К. К., ЕГН: [ЕГН], положен върху:

6.1. Фактура № 1...009/26.04.2019 г.;

6.2. Опис на материалите към Фактура № 1...009/26.04.2019 г.

От страна на вещото лице по допуснатата съдебно-почеркова експертиза е установено следното:

Непосредствени обекти на изследването са подписите, положени от името на Б. Д. Б., К. Л. П., Д. М. А., В. Б. М., Ведат Х. В. и на С. К. К. за „доставчик“ в обектите на изследването.

1. Относно подписите на Б. Д. Б., експертизата констатира наличието на относителна вариантност в графическата форма и конфигурацията на отделните буквени и безбуквени елементи на подписите, при запазване на стереотипа на движение на пишещия. При сравнителното графическо изследване на признаците, отразили се в подписите, положени от Б. Д. Б., използвани като сравнителен материал, експертизата установява относителни,

обясними с вариантност на изпълнение, различия в някои общи признаци и съвпадения, в индивидуализиращи пишешия, частни и общи признаци. При проведеното, сравнително почерково изследване между признаците, констатирани в подписите, положени от името на Б. Д. Б., за доставчик в описаните по-горе документи в т. 1, с признаците, констатирани в подписите на Б. Д. Б., положени в документите, представени от БДС – МВР и използвани като сравнителен материал, от страна на вещото лице са констатирани фрапиращи различия в общите признаци: степен на обработеност, конфигурация и транскрипция, размер по хоризонтала и вертикала, относително разположение на елементите на подписа спрямо хоризонталната линия и спрямо хоризонталния срез на листа и в преобладаващи движения при изпълнение на свързващите елементи в подписа. Съгласно експертната констатираните различия са характерни и устойчиви, и в своята индивидуална съвкупност, водят до извод, че подписите, положени от името на Б. Д. Б. в описаните в т. 1 документи, **не са положени** от Б. Д. Б..

2. Относно подписите на К. Л. П., положени върху документите, описани в т. 2, вещото лице е констатирало съществени различия, които са характерни и устойчиви, и в своята индивидуална съвкупност, които водят до извод, че подписите положени върху документите, описани в т. 2 от името на К. Л. П., **не са положени** от К. Л. П..

3. Относно подписите на Д. М. А., положени върху документите, описани в т. 3, вещото лице е констатирало съществени различия, които са характерни и устойчиви, и в своята индивидуална съвкупност, които водят до извод, че подписите положени върху документите, описани в т. 3, **не са положени** от Д. М. А..

4. Относно подписите на В. Б. М., положени върху документите, описани в т. 4, вещото лице е констатирало съществени различия, които са характерни и устойчиви, и в своята индивидуална съвкупност, които водят до извод, че подписите положени върху документите, описани в т. 4, **не са положени** от В. Б. М..

5. Относно подписите на Ведат Х. В., положени върху документите, описани в т. 5, вещото лице е констатирало съществени различия, които са характерни и устойчиви, и в своята индивидуална съвкупност, които водят до извод, че подписите положени върху документите, описани в т. 5, **не са положени** от Ведат Х. В..

6. Относно подписите на С. К. К., положени върху документите, описани в т. 6, вещото лице е констатирало съществени различия, които са характерни и устойчиви, и в своята индивидуална съвкупност, които водят до извод, че подписите положени върху документите, описани в т. 6, **не са положени** от С. К. К..

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като писмени доказателства: От страна на ответника в производството с молба от 09.11.2020 г. писмени доказателства /л.12-19/; от страна на жалбоподателя с писмена молба от 23.11.2020 г., с представени на електронен носител 204 файла с видеозаписи на рекламни клипове.

При така установената фактическа обстановка, съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012

г./, тъй като ревизията е възложена през 2020 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи по делото са представени съответните заповеди, а именно: Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. Директор на ТД на НАП [населено място], с която М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] и Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. са определени като компетентни органи да възлагат ревизия на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, както и че при отсъствие на М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., правомощията и да се изпълняват от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /л.30-31/.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя „Си Ем Билд Груп“ ЕАД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ от 23.04.2020 г., в отговор на които са представени доказателства. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице, като на последните са връчени ИПДПОЗЛ, а за резултатите от проверките са съставени съответните протоколи, за констатациите и данните от информационната система на НАП за съответния доставчик.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на лично на ревизираното лице. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице не е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

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

Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

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 РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от 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 от 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 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл. 13, ал. 3 и ал. 4 от ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях „*усъвършенстван електронен подпис*“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а „*квалифициран електронен подпис*“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото от справка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се 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 чл.13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл. 37, ал. 2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл. 28, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър на „Борика“ АД, че лицата, подписали ЗВР, ЗИВР РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на официалния сайт на „Борика“ АД, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за

квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така извършените справки в публичния регистър на „Борика“ АД, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД и ЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

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.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Правният спор се свежда до това налици ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и услуги. 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 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 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 на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70 вр. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във

фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

1. По отношение на фактурите, с предмет СМР услуги, издадени от „Адакаунтс Европа“ ЕООД, „Тангра Лес“ ЕООД и „Нов Авто Свят“ ЕООД – транспортни услуги:

В настоящия случай, за да се установи дали е налице облагаема доставка, следва да се установи извършени ли са услугите по извършване на СМР дейности и транспортни услуги и има ли насрещна престация за извършената услуга. От представените по делото доказателства, включително от приетата по делото ССЧЕ и Съдебно-графологическа експертиза, се установи, че в процесния случай предмет на спорните фактури са доставки на транспортни услуги и СМР услуги, подробно описани във фактическата част на настоящия съдебен акт. Към една част от представените по делото фактури са приложени приемо-предавателни протоколи, включително и доказателства за разплащане в брой, чрез издадени фискални касови бонове, като по отношение на доставките на транспортни услуги от „Нов Авто Свят“ ЕООД са представени само и единствено копия на спорните/спорната фактури/а. Дружествата-доставчици не са открити на посочените от тях адреси, отделно от това от страна на същите не са представени изисканите им документи във връзка с документираните доставки.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по горепосочените фактури за правилни и законосъобразни, поради следното:

На първо място, липсва представена заявка за закупуване на съответните стоки, липсва търговска кореспонденция между ревизираното дружество и дружествата-доставчици – оферти, заявки, транспортни документи, включително и доказателства за какво са извършвани транспортните услуги от „Нов Авто Свят“ ЕООД. Липсват представени договори за СМР дейности, с приложени към същите количествено-стойностни сметки, удостоверяващи количеството на вложените строителни материали, респективно тяхната единична цена, както и дали дружествата-доставчици са работили със строителни материали, предоставени от Възложителя – ревизираното дружество.

По отношение на представените приемо-предавателни протоколи следва да се има предвид, че същите са бланкетно съставени, същите са с положени подписи и печати, но без посочени имена, длъжности на лицата, които са приели, предали процесните стоки.

Относно представените платежни нареждания по банков път за разплащане между ревизираното лице и дружествата-доставчици, установено и със ССЧЕ по делото, следва да се има предвид, че така установеното разплащане по фактурите е изолирано доказателство и само по себе си не обосновава реалността на разглежданите доставки.

Следва да се има предвид и, че съгласно допуснатата и приета по делото Съдебно-графологическа експертиза, се установи, че подписите, положени върху спорните фактури, и съпътстващите ги документи, не са положени от лицата, сочени като управители на дружествата-доставчици. В случая се касае за неистински документи. Така представените документи, по своята същност са частни удостоверителни документи, които нямат обвързваща доказателствена сила за Съда. В процесния случай по искане на ответника се откри производство по реда на чл. 193 от ГПК, в хода на което, както се посочи по-горе, се установи по категоричен начин, че положените от управителите на дружествата-доставчици подписи, не са положени от тях. Следователно, тези доказателства следва да се изключат от доказателствения материал по делото. Безспорно нещата са установили, че положените подписи за предаваща страна в представените фактури и приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаването на стоките, предмет на спорните фактури, не са положени от лицата, посочени като техен автор, а именно - В. Б. М. /„Тангра Лес“ ЕООД/, Д. М. А. /„Адакаунтс Европа“ ЕООД/ и В. В. Х. /„Нов Авто Свят“ ЕООД/.

Съдът кредитира ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице и дружествата-доставчици по

делото доказателства. Но, предвид изключването от доказателствения материал по делото на представените към фактурите и съпътстващите ги документи – приемо-предавателни протоколи, същото не следва да бъде кредитирано. Отделно, дори и същите тези доказателства да не бяха изключени от доказателствения материал по делото, то ССЧЕ също нямаше да се кредитира предвид липсата на достъп до счетоводствата на дружествата-доставчици. Посочено е, че има отчетени приходи по спорните фактури, поради отразяването им в дневниците за продажби, но това обстоятелство преценено в съвкупност с останалите доказателства по делото не води до извод за реалност на документираните с фактурите доставки на услуги.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влягането ѝ в продукция. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законната дефиниция за доставка /по стария ЗДДС/, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч/. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява /материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н./. От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Наличието на издадени фактури не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки, но дори и да бяха представени по делото сключени договори за доставка на процесните стоки, това нямаше да доведе до извод в обратния смисъл. Договорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, 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 пораждане 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 приемо-предавателен протокол, респективно на фактура, не може да породни 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 от ЗДДС.

Съдът, счита, че не е 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 от съществено значение е дали доставчиците са разполагали 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 дружеството-доставчик е разполагало с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на услуги. Настоящият съдебен състав намира, че в случая от представените фактури се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочените за негови доставчици дружества, но не и реалното осъществяване на тези доставки на услуги. Аналогични са изводите на Съда и по отношение на документираните доставки на транспортни услуги, фактурирани от „Нов Авто Свят“ ЕООД.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на услуги от страна на дружествата-доставчици. При това тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури и приемо-предавателни протоколи, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства, включително и от Съдебно-почерковата експертиза, въз основа, на която представените към фактурите и съпътстващите ги документи документи се изключиха от доказателствения материал по делото.

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.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите и представените към тях съпътстващи документи.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело *Emsland-Starke*, C-110/99, *Recueil*, стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела *Angelo Torresi* (C-58/13) и *Pierfrancesco Torresi* (C-59/13), *ECLI:EU:C:2014:2088*, т. 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.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до 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 дължимите в

тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: „Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище“ /в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23/.

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото 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, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dóvid, 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 Jagieio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

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 Technological Industries and Others [2006] ECR I-0000, § 33). 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 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25).

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). 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 злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. 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 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 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.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното настоящият съдебен състав намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от „Адакаунтс Европа“ ЕООД, „Тангра Лес“ ЕООД и „Нов Авто Свят“ ЕООД.

2. По отношение на фактурите, с предмет строителни материали, издадени от „Силвия Вип Билдинг“ ЕООД, „Терупи“ ЕООД и „БТКСАО“ ЕООД:

От представените по делото доказателства, включително и от приетата ССЧЕ се установи, че предмет на доставките са стоки: строителни материали. Към издадените от дружествата-доставчици са представени единствено приемо-предавателни протоколи. Липсват представени договори за процесните стоки, предмет на спорните фактури, включително и търговска кореспонденция между дружествата.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по горепосочените фактури за правилни и законосъобразни, поради следното:

На първо място, Съдът счита, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отреченото от ревизията право. По делото не се ангажираха убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Видно от допуснатата и приета по делото Съдебно-почеркова експертиза, е че подписите положени под описаните фактури, договори, товарителници и приемо-предавателни протоколи не са положени от лицата С. К. К. /управител на „Силвия Вип Билдинг“ ЕООД/, Б. Д. Б. /„Терупи“ ЕООД/ и К. Л. П. /„БТКСАО“ ЕООД/ за предаваща страна. В тази връзка същите следва да бъдат изключени от доказателствения материал по делото. Безспорно вещото лице е установило, че положените подписи за предаваща страна в представените фактури и съпътстващи ги документи, удостоверяващи предаването на стоките, предмет на спорните фактури, не са положени от лицата, посочени като техен автор.

В случая се касае за родово определени вещи и съгласно нормата на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Предаването се осъществява чрез складова/стокова разписка за получаване на стоки. Такъв вид стокова разписка се използва в търговските обекти на предприятието при получаване на стоки от други предприятия, както и за предаване на стоки от едно МОЛ на друго в същото предприятие. Издава се и се движи по реда за складовата разписка.

При реалното приемо-предаване на стоките, доставчикът издава стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, а складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени във фирмата и доставката не е фиктивна. Такива документи не са представени нито от ревизираното дружество, нито от дружествата-доставчици. Вярно е, че по част от фактурите има представени товарителници, но същите не следва да се кредитират предвид изключването им от доказателствения материал по делото, с оглед установеното от съдебно-почерковата експертиза. В случая, предмет на фактуриране са родово определени вещи, за които Съдът

намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. Отделно от това в хода на ревизията от нито едно от дружествата-доставчици не са представени писмени обяснения и доказателства относно начините на придобиване на стоките, предмет на спорните фактури, представляващи строителни материали.

Съдът кредитира ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице по делото доказателства. Но, предвид изключването от доказателствения материал по делото на представените към фактурите, съпътстващи документи – договор, товарителници, приемо-предавателни протоколи, същото не следва да бъде кредитирано. Отделно, дори и същите тези доказателства да не бяха изключени от доказателствения материал по делото, то ССЧЕ също нямаше да се кредитира предвид липсата на достъп до счетоводствата на дружествата-доставчици. Посочено е, че има отчетени приходи по спорните фактури, поради отразяването им в дневниците за продажби на дружествата-доставчици, но това обстоятелство преценено в съвкупност с останалите доказателства по делото не води до извод за реалност на документираните с фактурите доставки. В тази връзка аналогични са изводите на Съда, изложени в т. 1 от настоящия съдебен акт по-горе.

Настоящият съдебен състав намира, че в случая от представените фактури се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочените за негови доставчици дружества, но не и реалното осъществяване на тези доставки на стоки. В тази връзка, аналогични са мотивите на Съда, изложени по т. 1 от съдебния акт относно цитираната съдебна практика на СЕС, касаеща доставки на стоки и услуги, поради което същата не следва да бъде преповтаряна отново.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и изисквания, чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 определя, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е "данъчнозадължено" по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcomp, C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, т. 41).

С оглед гореизложеното, настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни. Неприложими в случая са мотивите, изложени в Определение на Съда на Европейския съюз от 23 ноември 2017 г., постановено по дело C-314/17, в които се посочва, че принципите на данъчен неутралитет и на ефективност на общата система на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже на получател по доставка правото да приспадне платения за получената доставка ДДС, когато за една и съща доставка ДДС е събран, веднъж от доставчика, при положение, че същият го е посочил във фактурата, която е издал, и втори път, от получателя, в случай че националното законодателство не предвижда възможност за коригиране на ДДС при наличие на ревизионен акт.

При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че оспореният РА в цялост е правилен и законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото, за което е представен Списък на разноските /л.73/. Предвид изричните указания на касационната инстанция, съдът дължи произнасяне по този въпрос на основание разпоредбата на чл. 226, ал. 3 от АПК.

В тази връзка предвид установеното с оглед общия материален интерес 25 787.57 лв. (главница в размер на 21 070.87 лв. и законната лихва върху същата в размер на 4 716.70 лв.), и като съобрази разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. на ответника следва да бъдат присъдени разноски както следва:

- в размер на 2 713.01 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по административно дело № 6214/2021 г.;

- в размер на 2 713.01 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред ВАС по административно дело № 4017/2023 г. и сумата в размер на 265.41 лв., представляваща внесената държавна такса по сметка на ВАС;

- в размер на 2 713.01 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по административно дело № 5970/2023 г.

По изложените съображения жалбата в цялост е неоснователна. При този изход на делото на основание чл. 161 от ДОПК се дължи претендираното от процесуалния представител на ответника юрисконсултско възнаграждение за три съдебни инстанции.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 43-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], чрез адвокат Л. П., САК, със съдебен адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] ет. Партер, срещу Ревизионен акт № Р-22221720001716-091-001 от 01.02.2021 г., издаден от органи по приходите, в частта изменена и потвърдена с Решение №716/05.05.2021 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], относно установените задължения за ДДС и лихви за периоди м. май 2018 г., м. юли 2018 г., м. ноември 2018 г., м. април 2019 г., м. август 2019 г. и м. октомври 2019 г. – главница в общ размер 25787.57 лв. и начислени лихви за забава в размер на 4 716.70 лв.

ОСЪЖДА „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 713.01 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред АССГ по административно дело № 6214/2021 г.

ОСЪЖДА „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 713.01 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство пред ВАС по административно дело № 4017/2023 г. и сумата в размер на 265.41 лв., представляваща внесената държавна такса по сметка на ВАС

ОСЪЖДА „Си Ем Билд Груп“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати

на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 713.01 лв. юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство за процесуално представителство пред АССГ по административно дело № 5970/2023 г.

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: