

РЕШЕНИЕ

№ 14617

гр. София, 28.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав, в
публично заседание на 28.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разглежда дело номер **11712** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.
Образувано е по жалба на „ГАЛЕВ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район О. К., [улица] срещу Ревизионен акт № Р-22221722000651-091-001/03.05.2023 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1513/23.10.2023 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в резултат на доначислен данък в размер на 61 542,58 лв. и е отказан данъчен кредит в размер на 84 841,60 лв. и лихви за забава в размер на 22 631,40 лв. В жалбата се поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправните разпоредби на ДОПК, ЗДДС, необоснован и немотивиран. По отношение на отказания данъчен кредит, твърди, че мотивите на органите по приходите за отказа се базирали единствено чрез изразено от тях субективно мнение за съмнения за липса на реални доставки. Тези съмнения не били подкрепени с никакви конкретни доказателства, събрани от ревизиращите органи. Липсата на доставка не можело да се твърди или предполага, както и да се основава на косвени доказателства, а следвало да бъде доказана по безспорен начин в процеса на ревизионното производство, чрез безспорни доказателства. Твърди, че органите по приходите в ревизионното производство са нарушили

императивните разпоредби на чл. 3, ал. 2 и ал. 3, чл. 6, ал. 3 и чл. 37, ал. 1 от ДОПК. От всички писмени доказателства се установявало, че са изпълнени условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което е налице наличие на доставка, по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Освен горното, направените констатации в доклада, че „не са представени доказателства относно датата на предаване на стоките, складови документи и др.“, касаели страните по сделката, а не данъчния кредит, който следва да бъде признат на дружеството. Относно извършените от дружеството ВОД на стоки с място на доставката – Р.Гърция, с получатели на ВОД - EZIR LTD и Trade two MON IKE – Гърция, твърди че преките доставчици били представили пълно и изчерпателно всички документи, доказващи по безспорен начин реалността на доставката. Неоснователни и недоказани били твърденията на ревизиращия екип, че нямало извършен реален ВОД. EZIR LTD и Trade two MON IKE са били регистрирани по ДДС лица в Р.Гърция. Доставките на процесите стоки били документирани с фактури, в които е посочен идентификационният номер по ДДС на получателя. Към всяка факура имало приемо-предавателен протокол, за това предаване имало приложен по данъчната преписка приемо - предавателен протокол, с което описаните обстоятелства били удостоверени, а съгласно констатациите на ревизиращите на ЧМР са положени подписи и печати на изпращача Г. ООД, превозвача за съответния курс, както и името на получателя EZIR LTD и Trade two MON IKE. Транспортът е осъществен от спедиторски дружества за сметка на „Галев“ ООД, която е наела транспортни фирми - „Б. 2018“, в международните товарителници са посочени регистрационите номера на превозните средства осъществили доставка, имената на шофьорите, извършили курсовете. Представени са писмено потвърждение/потвърдителни писма от получателя EZIR LTD и Trade two MON IKE с които същият декларира, че е получил стоките, предмет на описаните по-горе фактури, т.е. представен е и другият алтернативно предвиден по чл. 45 от ППЗДДС документ за доказване на ВОД - потвърждение от клиента. На транспортните дружества били извършени насрещни проверки, представени били допълнително доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, които не се оспорвали от приходната администрация, както и било потвърдено, че са осъществили транспорта извън територията на страната. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на ревизионният акт, потвърден с решението на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място].

В проведените публични съдебни заседания по делото жалбоподателя, се представлява от адв. Б., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен по подробни съображения изложени в жалбата. Претендира се присъждането на разноски по делото съобразно представен списък.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител, заявява становище за неоснователност на жалбата, като счита оспорения РА за правилен и законосъобразен.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на „ГАЛЕВ" ООД за установяване на данъчни задълженията на дружеството по ЗДДС.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221722000651-020- 001/10.02.2022 г., връчена по електронен път па 17.02.2022 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №

P-22221722000651-020-002/11.03.2022 г., № P-22221722000651-020-003/09.05.2022 г. и № P-22221722000651 -020-004/09.05.2022 г., спряна със Заповед № P-22221722000651-023-001/13.07.2022 г. и възобновена със Заповед № P-22221722000651-143-001/15.03.2023 г., е възложено извършването на ревизия на „ГАЛЕВ“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди от м. 06.2021 г. до м. 03.2022 г. ЗВР и Заповедите за изменение на ЗВР са издадени от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция Контрол при ТД на НАП С.. С Решение № P-22221722000651-098-001 от 12.07.2022 г. е иззето разглеждането и решаването на преписката от Ф. Й. и правомощията са възложени на В. В. В., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С.. Двете са оправомощени съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № P- 22221722000651-092-001/23.03.2023 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА № P-22221722000651-091-001/03.05.2023 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 07.05.2023 г.

Органите по приходите са установили, че дружеството жалбоподател е декларирано основна икономическа дейност „Товарен автомобилен транспорт“. Във фактурите за продажби са отразени продажби на стоки/активи от вида на: авточасти, арматурно желязо, строителни материали, зимна течност за чистачки, масло, гумени ботуши и работно облекло; разреждател, МПС, както и услуги от вида на: наем, счетоводно обслужване, транспорт, изработка на сайт за персонализирано бельо домейн www.customll.com; изработка на сайт за продажба на бельо домейн www.limitedlingerie.com. Декларирани са обекти, в които осъществява дейността си: собствена административна сграда и две складови помещения, находящи в [населено място],[жк], [улица]. Имало е регистрирани 2 ФУ и 6 наети лица по трудови правоотношения на длъжности технически организатор и шофьор товарен автомобил. Отчетността е заведена съгласно изискванията на ЗДДС и Закона за счетоводството /ЗСч./. Счетоводно дружеството е обслужвано от К. И. К., представляваща „СМАРТ СИС ОИЛ 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Връчени са на жалбоподателя Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице ИПДПОЗЛ/ № P-2221722000651-040-001/17.02.2022 г.. № P-22221722000651-040-002/15.03.2022 г. и № P-22221722000651-040-003/10.05.2022 г., в отговор на които са представени доказателства. Извършени били насрещни проверки на посочени дружества доставчици на стоки/услуги обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани в РД. Било извършено и посещение на „ГАЛЕВ“ ООД в [населено място], [улица]. Изпратени били и ИПДПОТЛ до транспортни дружества и доставчици услуги - МПС под наем, както следва: № P-22221722000651-041-001/28.06.2022 г. до „ЕМВЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-002/28.06.2022 г. до „МАР САБА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-003/28.06.2022 г. до „НЕА ТРАНС ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-004/28.06.2022 г. до „ЕН ЕН СПЕДИШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-005/28.06.2022 г. до „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-006/28.06.2022 г. до „СМАРТТРАНС ГРУП“ ЕООД, ЕЖ[ЕИК]; № P-22221722000651-041-007/28.06.2022 г. до „ДИМ ТРАНС 16“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-008/28.06.2022 г. до „АС ТРАНС 66“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; № P-22221722000651-041-009/29.06.2022 г. до „ПАНЕВ ТРАНС 16“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; Изпратени били молби за административно сътрудничество до приходната администрация на Гърция, в съответствие с чл. 7 от Регламент /ЕС/

904/2010, за клиента на „ГАЛЕВ“ ЕООД - EZIR LTD, EL996797880 с Референтен номер VAT BG 037076 GR[EИК] 20220712 G RI и TRADE TWO MON I.K.E., El ,801597611 с Референтен номер VAT BG 037077 GR[EИК] 20220712 G RI.

Въз основа на извършените проверки органите по приходите са установили следното:

Относно извършените доставки:

Установено било, че дружеството жалбоподател е декларирало ВОД на стоки към TRADE TWO MON I.K.F, EL801597611 с предмет разредител AKR - 300 на обща стойност 130 219,18 лв. /66 580 евро/, като в хода на ревизията е установено, че данните във VIES декларациите, за данъчни периоди м. 07, м. 08 и м. 09.2021 г. съвпадат с данните по СД по ЗДДС. Като доставчик на разредителя е посочен „БУЛБИОКЕМ“ ЕООД. Констатирани са разлики в получените плащания от гръцкия търговец. Представени са издадени фактури за международен транспорт и ЧМР, в които ревизираното лице е посочено като изпращач или превозвач.

Ревизираното лице е декларирало ВОД на стоки - разредител MRT и KESS белина към EZIR LTD, EL996797880 на обща стойност 216 523,10 лв. За закупуването на белината са представени фактури издадени от „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД, а разредител MRT е произведен от ревизираното лице, като ревизиращите са посочили, че не е било представено разрешително за извършване на такъв вид дейност.

От представените ЧМР са направени идентични констатации и за двете гръцки дружества, който се състоят в това, че посочените МПС са собственост на други дружества, шофьорите също са били наети в други дружества, като не са представени доказателства за наемането им от ревизираното лице, констатирани са преминавания на конкретните МПС през друг граничен пункт, не в посока Гърция. Собствениците на част от МПС са свързани лица с управителя Ю. С. К., за някои фактури не са представени ЧМР, в други са констатирани непълноти в попълването им, на някои дружества са сменени няколко пъти представляващия и едноличен собственик на капитала и т.н. Посочено е, че клиентите не са декларирали ВОП, а VIN номерът на първото е невалиден.

Констатирано било, че както в хода на ревизията, така и при обжалването пред административният орган жалбоподателят не бил представил доказателства за установяване на обстоятелството, че фактурираните стоки са напуснали страната и са транспортирани от България за Гърция. Не били ангажирани доказателства за наличие на платени такси, задължителни при преминаване на тежкотоварните автомобили през границите на страната, на дати, отговарящи на посочените в транспортните документи нито от жалбоподателя, нито от дружествата превозвачи. Не са представени и такива за платени такси, предвидени в Закона за пътищата /ЗП/. За доказване на декларираните от жалбоподателя ВОД са представени описаните по-горе доказателства, в т.ч. ЧМР и частично потвърждения от получателя на доставките. При тяхното детайлно разглеждане, с оглед фактическото установяване действителността на отразеното като записи, органите по приходите са посочили, че част от документите не са четими, в някои липсва дата и място на получаване на стоките /кл. 24 от ЧМР не е била попълнена/, в други липсва подпис или печат. Това на свой ред не позволявало да се установи дали действителното им получаване е станало на адреса по седалище на гръцките търговци.

По отношение на извършения ВОД доставки на услуги - международен транспорт, от страна на ревизираното лице били представени пред ревизиращите издадени фактури. В тях също са констатирани непълноти и несъответствия, описани подробно на стр. 21-23 в РД. Същите са идентични на вече описаните при другия клиент - липсват подпис на получател и дата на получаване на стоката в клетка 24, има само положен печат с данни на EZIR LTD, собственици на посочените МПС са други дружества /“ДЖЙ ГРУП СЪРВИЗ“ ЕООД, „МАР САБА“ ЕООД,

ПОТЕНС ЕООД, „ЛЕОНЕЛЛАС ТРАНС“ ЕООД, за които не е доказано, че са отдавали под наем МПС. Констатирана е свързаност с „ГАЛЕВ“ ООД по смисъла на §1, т. 3, буква „ 5“ и „г“ от ДР на ДОПК. Направен е извод, че не е доказан транспортът на стоки до Гърция за EZIR LTD, EL996797880 Изпратено е искане по линията на международния обмен е референтен номер VAT BG 037076 GR[EИК] 20220712GR1, като към датата на изготвяне на РД/РА не е получен отговор от данъчната администрация на Гърция. Направен е извод, че не са представени всички необходими документи изискуеми от чл. 45 от ППЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 2 от ЗДДС. Представените ЧМР не доказват наличието на реално извършени доставки, тъй като не се доказвало, че гръцкият контрагент е получил реално предмета на доставките по същите фактури. На основание чл. 86 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 36087,18 лв. по фактурите за доставка на стоки и 1271,29 лв. по фактурите за международен транспорт. На основание чл. 86, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл. 84 от ЗДДС, е начислен ДДС в размер на 1 894,13 лв., в данъчен период за м. 10.2021 г., тъй като „ГАЛЕВ“ ООД не включило декларирано ВОП в дневника за продажби, което е включено в дневника за покупки. Не е включена фактура № [ЕГН]/07.10.2021 г с получател KOEMPF ONLINE SHOPS GMBH с VIN DF.2R 1930056.

Представени били ЧМР, в които като превозвач е посочен „ГАЛЕВ“ ООД. Представени били товарителници /ЧМР/, в които ревизираното лице било посочено като изпращач или превозвач. Същите били подробно описани на стр. 10 - 17 от РД.

От представените ЧМР са направени констатации, които се състоят в това, че посочените МПС били собственост на други дружества, като не били представени доказателства за наемането им от ревизираното лице, шофьорите не са били наети по трудови и извънтрудови правоотношения от него и/или са били наети в други дружества, констатирани са преминавания на конкретните МПС през друг граничен пункт, не в посока Гърция. Собствениците па МПС /напр. „ТЕНАКС 2011“ ЕООД, „МЕТРОСИСТЕМ“ ЕООД/ са свързани лица с управителя Ю., С. К.. За някои фактури не били представени ЧМР, в други са констатирани непълноти в попълването им - няма положени подпис, дата и печат на получател в клетка 24. Превозвачите „НЕА ТРАНС ГРУП“ ЕООД и „ЕМВЕ“ ЕООД, посочени в част от транспортните документи, не са представили доказателства за конкретния вид на стоката, къде е получена и кой е получателят. „ЕМВЕ“ ЕООД е deregистрирано по реда на ЗДДС от 18.05.2021 г., четири пъти е сменяло представляващия и едноличен собственик на капитала. Друг превозвач „Д. АУТО“ ЕООД, ЕИК[EИК], три пъти е сменяло представляващия и едноличен собственик на капитала. Последният е В. К. Х., който се явява представляващ, едноличен собственик и управител на 70 дружества. Предвид изложеното е констатирано, че не е доказано извършването на ВОД от „ГАЛЕВ“ ООД, във връзка е ад. 45 от ППЗДДС към TRADE TWO MON I.K.F. При извършена проверка в електронния регистър на НАП е установено, че за ревизирания период гръцкото дружество не е декларирало ВОП и получаване на услуги от ревизиралото лице. Същото е с невалиден VIN номер, регистрирано е на 17.06.2021 г. и deregистрирано от 21.10.2021 г.

По линията на международния обмен е получен отговор VAT BG 037077 EL 279IK-22 20220712 AF RI отговор R., съгласно който клиентът е декларирал започване на дейност на 17.06.2021 г. - търговия на едро с химически продукти. Изискани са документи, които не са представени. При посещение на място дружеството не е открило и същото е deregистрирано на 21.10.2021 г. През януари 2022 г. законният представител на гръцкото дружество е изпратил ръчно написани ДДС и VIES декларации, както и копие на данъчни документи за вътреобщностни сделки. При проверката им е установено, че гръцката фирма е декларирала ВОП от българската фирма „GALEV - EOOD /BG[EИК]/ през юли 2021 г. за 1 050 евро, през август 2021 г. за 7 420 евро и получени услуги за 900 евро, през септември 2021 г. за 73 410 евро и получени услуги за 586,75 евро. Описани са представените фактури, като е констатирано, че фактури № [ЕГН]/03.08.2021 г. и № [ЕГН]/11.09.2021 г. са отразени два пъти в декларациите. Гръцкото дружество не е

потвърдило посочените сделки и не е представило счетоводни книги, транспортни и разплащателни документи. Поради тази причина сделките между двете дружества не са потвърдени. Приложени са фактури, някои транспортни документи, ДДС и VIES декларации, Packing list и др. Посочено е, че за да се докаже БОД доставчикът следва да разполага с документите, цитирани в чл. 45 от ППЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 2 от ЗДДС.

На база изложеното е прието, че не е доказано, че по представените от „ГАЛЕВ“ ООД фактури към TRADE TWO MONT.K.E., EL8C1597611, има реално извършени доставки, тъй като не се доказва, че гръцкият контрагент е получил реално предмета на доставките. Представените транспортни документи /ЧМР/ не доказват реално извършен транспорт на стоките от територията на България до територията на Гърция. На основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 3 от ЗДДС и чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС, е доначислен данък в размер на 21 703,20 лв. След извършена проверка на всички подадени VIES декларации от „ГАЛЕВ“ ЕООД, е установено, че стойностите по фактурите с предмет „международен транспорт“ не са намерили отражение във VIES декларациите като „Доставки на услуги“, а същите са посочени в клетка 15 „Данъчна основа на БОД на стоки“ на СД по ЗДДС. Във фактурите е посочено като основание за начисляване на ДДС „Обратно начисляване - чл. 53, ал. 1 във връзка с чл. 7, ал. 1 от ЗДДС“. Във фактурите като предмет е посочено „международен транспорт“. Констатирано е, че „ГАЛЕВ“ ООД не е начислило ДДС по извадените фактури, третирайки доставките като услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка. Направен е извод, че в хода на ревизията не е доказан реално извършен международен транспорт от Г. ООД. Тъй като не са доказани изискваният за прилагане на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС по тези фактури На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 82, ал. 1 във връзка с чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, е доначислен данък в размер на 586,75 лв.

По отношение на получените доставки органите по приходите са приели, че не е доказана реалност на доставките от „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД, „ФОРЧЪН 4“ ЕООД, „АСТОРИЯ“ ЕООД и „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД по фактура № [ЕГН]/03.12.2021 г.

За „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД е посочено, че е фактурирало масло АН-5, като дружеството е посочило предходни доставчици „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД и „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД. Доставчикът стопанисвал склад в [населено място], [улица], съгласно договор за наем с „ГАЛЕВ“ ООД. Представени са фактури, ППП, договор, документи касаещи предходните доставчици, счетоводни и банкови документи. Мотивите за отказ на ревизиращите били, че документите на доставчика и на предходния доставчик са с еднаква структура и графично оформление, положените подписи на управителя се различават, договорите са бланкетни, адресът за кореспонденция на доставчика и ревизираното лице е един и същ, а наетият склад не е идентифициран в договора, същият е отдаван под наем и на други дружества, следователно лицето не разполага с търговски обект.

Във връзка с това не се доказвало „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД къде е извършвало своята дейност. В ППП е посочено като място за предаване/приемане на стоката [населено място]. В дружеството не е имало наети лица по трудови правоотношения, не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО, което на практика означавало, че не е извършвало дейност.

„ФОРЧЪН 4“ ЕООД е фактурирало доставката на трактор косачка, мотоблок и палцова косачка. За произхода на активите са представени документи от предходен доставчик - ПРОФ М. ОНЛАЙН ООД, основно фактури. Видно от тях предходният доставчик е със седалище в [населено място]. Няма данни как и къде е станало приемането/предаването на активите. Съгласно ППП между прекия доставчик и ревизираното лице, не е посочено мястото на приемане/предаване. Няма данни идентифициращи трактора, косачките и мотоблока, както и техническа и технологична документация. Няма данни от къде са транспортирани и от кого.

За „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД е фактурирало масло, гуми, авточасти, белина, концентриран фураж за дребни преживни животни. И тук органите по приходите са приели, че не се доказва мястото, от което е извършвана дейността. Дружеството не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО, не е имало наети лица по трудови и извън трудови правоотношения. Не се доказвало транспорт на стоките с МПС с рег. [рег.номер на МПС] и превозвач „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД.

За „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД е издало фактура № [ЕГН]/03.12.2021 г., за продажбата на пелети. Въпреки, че са представени описаните по-горе документи, от ППП е видно, че в ППП не са посочени имената на

приел/предал и място на предаване на стоките, положени са само подписи. Не се доказвал и транспортът от „ЕМВЕ“ ООД за транспортна услуга Р.-П.. Дружеството не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО, няма наети лица и плащане по фактурата.

За „НИ-БАН 09“ ЕООД била извършена насрещна проверка във връзка с фактура № [ЕГН]/23.11.2021 г., с предмет материали. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ не са представени документи. Документи не са представени и от ревизираното лице, в т.ч. процесната фактура. При проверка в електронния регистър на НАП се установявало, че не са подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО, т.е. нямало данни лицето да е извършвало дейност. Дружеството не е имало наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Дрегестирано било по реда на ЗДДС, имало задължения в особено големи размери. Извършена била ревизия по ЗДДС за данъчни периоди м. 06 и м. 07.2021 г., която водена по реда на чл. 122 от ДОПК. Лицето не е представило исканите документи, освен частично фактури. Подавани били само СД по ЗДДС, с цел ползване на данъчен кредит.

За „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД е констатирано, че е издадена фактура № [ЕГН]/20.07.2021 г. на „МЕТРОСИСТЕМС“ ЕООД с начислен ДДС 1629,40 лв. Ревизираното лице е включило посочената фактура в дневника за покупки с начислен ДДС 832,80 лв. и дата 06.12.2021 г. При проверка в електронния регистър на НАП се установило, че фактура № [ЕГН]/20.07.2021 г. е включена в дневника за продажби на „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД и в дневника за покупки на „МЕТРОСИСТЕМС“ ЕООД, с данъчна основа 8 147,00 лв. и начислен ДДС 1 629,40 лв. Ревизираното лице е включило погрешно тази фактура по описания начин. Прието е също, че по проформа-фактура № [ЕГН]/23.08.2021 г., издадена от „БУЛБИОКЕМ“ ЕООД не е налице реалност. От хартиеният носител било видно, че фактурата е проформа. При проверка в електронния регистър на НАП се установило, че доставчикът не я е включил в дневника си за продажби и ревизираното лице е ползвало данъчен кредит неправомерно.

С оглед на изложеното органите по приходите приели, че не са налице реално извършени доставки на услуги/стоки на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, поради което на е отказан данъчният кредит по процесните фактури с посочените доставчици.

Наред с горното органите по приходите констатирали, че в данъчни периоди м. 01 им. 02.2022 г. са установени задължения за ДДС и лихви в резултат на деклариран, но невнесен данък.

Срещу РА от „ГАЛЕВ“ ООД било подадена жалба с вх. №74-00-439/16.05.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-784/18.05.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., като с Решение № 1513/23.10.2023 г., директорът на Дирекция „ОДОП“, РА бил потвърден.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза /основно и допълнително заключение/, приети от съда, като обективно и безпристрастно изготвени и като неоспорени от страните по делото. От основното заключение на вещото лице се установява, че спорните фактури за доставка са общо 36 броя от следните доставчици: А. 2020 ЕООД - 13 броя фактури; Б. 2020 ЕООД - 2 броя фактури; Ф. 4 ЕООД - 1 брой; Ни В. ЕООД - 1 брой; Хелн груп ЕООД - 15 броя Непризнатият ВОД на дружеството жалбоподател е по фактури за продажби на стоки гръцко дружество Trade Two Mon IKE VIN EL801597611 - по 10 броя инвойси и 7 броя инвойси с основание международен транспорт, общо 17 броя фактури за продажби и на гръцко дружество EZIR LTD EL996797880 за продажба на стоки по 21 броя инвойси и 8 броя фактури за международен транспорт общ брой фактури за продажби 29.

По отношение на транспортни услуги на Trade Two Mon IKE VIN EL801597611 и на EZIR LTD EL996797880, вещото лице е констатирало следното:

1./ по фактура за услуга с номер № [ЕГН]/09.07.2021 г. и получател Trade Two Mon IKE VIN EL801597611 на стойност 586,75 лева с вписване на ръка - за плащане в брой на 12.08.2021 г. и второ вписване „Коригирана в м. 12.2021 г.“ като за нея е направено сторниране в м.12 2021 и същият номер фактура в месец 12.2021 г. е декларирана в дневник продажби с друг клиент - EZIR LTD EL996797880 на същата стойност. При извършено плащане на 12.08.2021 от Trade Two Mon IKE VIN EL801597611 в брой, не става ясно по каква причина същата фактура е с променен получател, сторнирана в м 12. 2021 г. и въведена в дневник продажби с нов получател EZIR LTD.

2./ по фактура № [ЕГН]/12.07.2021 г. било приложено ЧМР от 08.07.2021 г. в което не се виждало ясно име на превозвач, но при внимателно вглеждане се виждало, че е поставен печат на превозвача е Дим Т. 16 ЕООД. Вписаният регистрационен номер на МПС/ЛПС е С./С. в РД е описан като собствено на Аказ К.

Консулт с ЕРИК[ЕИК] /С./ и друг превозвач JENTALMENS AUTO Ltd на 18.07.2021 г. В ЧМР от 08.07.2021 г. бил вписан изпращач TENAX 2011 Ltd. BG201670596, MONTEVIDEO 21/A, 1000 SOFIA с място на товарене Д, международен път Е79, получател: TRADE TWO MON I.K.E., LAKKA-SKYDRA, Гърция; стоки: Antifreeze, Wiper liquid ready3L. Други документи не са предоставени (договори и/или заявки) и вещото лице не е могло да направи връзка между превозвача Дим Т. 16 ЕООД и жалбоподателя за извършената транспортна международна услуга. От Дим Т. 16 ЕООД не били представени документи в насрещната проверка. Липсата и на текст във издадената фактура в основание , както и неприлагането на други първични документи не позволявало да се направи връзка между ЧМР от 08.07.2021 г. и фактура № [ЕГН]/12.07.2021 г.

3./ По фактура № [ЕГН]/12.07.2021 г., вещото лице е посочило, че е приложено ЧМР от 07.07.2021 с изпращач FORTUNA COM и получател TRADE TWO MON I.K.E., LAKKA-SKYDRA. Вписано е МПС извършило превоз С. (собственост на Тенакс 2011 , видно от РД). За дата 07.07.2021 г. в РД не е описана проверка за преминаване на граница от това МПС. В делото са приложени протоколи за даване под наем от Тенакс 2011 на А. 2020 ЕООД за дати 09.07.2021 г., за 16.07.2021 г. и за 24.07.2021-25.07.2021 г на МПС С. Форд Транзит. Приложен е и протокол за предаване на Форд Транзит С. от Смарттранс Груп ЕООД на Г. ЕООД за дати 24.07.2021-30.09.2021 г., като има и издадена фактура за 5 дни по 50 лева и данъчна основа 350 лева. Вещото лице е констатирало, че е налице припокриване на период 24.07.2021-25.07.2021 г. и е било невъзможно едно МПС се ползва едновременно от две дружества. На приложеното ЧМР от 07.07.2021 г. печата поставен на мястото на превозвача бил кръгъл, а не бил със задължителното съдържание на номер (ДДС номер). Липсата на достатъчно обвързваща информация, както и липсата на конкретно съдържание в текст на фактурата като дата, период, Чмр и др. не позволява да се направи извод, че точно това ЧМР е основанието за издаване на фактура № [ЕГН]/12.07.2021г., както и че точно Г. ЕООД е превозвач.

4./ По фактура № [ЕГН]/14.07.2021 г. е било приложено ЧМР от 12.07.2021 г., в което се виждали същият изпращач и получател, както предходно описаното ЧМР. Като МПС е вписано отново С., за което няма първични документи, доказващи че точно жалбоподателя го е ползвал под наем от Тенакс 2011 (свързано дружество управлявано един и същ управител) на тази дата. Няма договор заявка от възложителя на товара, от която да е видно, че се възлага точно на Г. ЕООД. Не са приложени документи, от които може да се извлече повече информация, както и липсата на текст в основание на фактура по отношение на дата на превоза /ЧМР дата / адрес не позволяват да се направи връзка между тях.

5./ По фактура № [ЕГН]/16.07.2021 г е било приложено два пъти ЧМР от 15.07.2021 г. с изпращач GALAXY SMART TRADE Ltd., 1000 SOFIA, BULGARIA, получател: TRADE TWO MON I.K.E., LAKKA-SKYDRA, Гърция; стоки: Antifreeze, Wiper liquid ready3L; превозвач ЕМБЕ (а не Г.) с превозно средство СА3467СХ. Не са били приложени документи, от които да се направи връзка между фактурата и точно това ЧМР, както и точно този превозвач ЕМБЕ ЕООД.

6./ По фактура № [ЕГН]/02.08.2021 г. е било приложено ЧМР от 30.07.2021 г. с изпращач FORTUNE 4 Ltd. BG206125137, 1000 SOFIA, BULGARIA, получател: TRADE TWO MON I.K.E., LAKKA-SKYDRA, Гърция; стоки: Polygranulate. Вещото лице е посочило, че превозвач не се чете; превозно средство С./Р. и място на разтоваряне вписано в ЧМР не е в Гърция, а KUTINA CROATIA и предмет на превоза е 25 тона ПОЛИГРАНИТ и същия товар не е посочен и като бр. палета. Не е приложен договор/заявка за транспорт, от където да се черпи повече информация и може ли да се направи връзка с Г. ООД, предвид че превозвача JENTALMENS вписва същото МПС/ППС в издаваните от него ЧМР.

Относно фактурите за продажба с основание международен транспорт с получател EZIR LTD, вещото лице е констатирало, че три от фактурите не са приложени в преписката с номера № 355, № 357 и № 359. Относно другите, предвид липсата на представени по делото фактури и на първични документи за транспорт - CMR, липсата на информация за точна дата на транспорта - не е вписан във фактурата, вещото лице не е могло да изкаже становище по отношение на документална обосноваост и механизъм, по който е организирана дейността на жалбоподателя свързана с международен превоз. За получателя EZIR LTD и фактурите описани в табличен вид, ВЛ е посочило, че към приложените фактури не са окомплектовани приложени ЧМР.

За извършения БОД към Trade Two Mon IKE YIN EL801597611 и на EZIR LTD EL996797880, експертът е

констатира следното:

1./ по фактура № [ЕГН]/28.08.2021 г. за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE има за предмет DILUENT AKR-300 с количество 5000 (няма мерна единица) и единична цена 0,95 евро и стойност 4750 евро, което има левова равностойност 9290,19 лева. На лист 215 от делото е бил приложен PACKING LIST, в който е вписано, че теглото е 5000 кг. и е равно на 5 палета от по 1000 бр. Видно от приложената invoice на лист 288, печат има поставен от EZIR LTD и абсолютно нечетим CMR на лист 289 и не може да се направи анализ и извод за съответствие между CMR и фактура № [ЕГН] .

2./ по фактура № [ЕГН]/23.08.2021 г. за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE има за предмет DILUENT AKR-300 с количество 3000 (няма мерна единица) и единична цена 0,89 евро и стойност 2670 евро, което има левова равностойност 5222,07 лева. След нея било приложено CMR, виждало се артикула DILUENT AKR-300 и неговото тегло 2400 кг. вижда се изпращач Г. ЕООД и получател Trade Two Mon IKE, с място на товарене в С. на 23.08.2021 г. и посочено място на разтоварване SKYDRA LAKKA GREECE. Превозвач е Г. ООД, видно от поставените печати и вписаното МПС е С.. От приложените договори за наем и приемо-предавателни протоколи, с които е прието от Г. ООД това МПС за ползване и са описани в настоящото заключение няма данни за ползването му за тази дата 23.08.2021 г. и за 24.08.2021 г. Приложен е PACKING LIST , в който се съдържа същата информация по отношение на обем. Посочено е бруто тегло 2400 кг. Липсвала информация за брой палета/ вида на опаковките - 1 литър/3 литра/5 литра или този обем е побран в 3 бр. IBS контейнера от 1000 литра.

3./ фактура № [ЕГН]/02.09.2021 г. за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE имала за предмет DILUENT AKR-300 с количество 1000 (нямало мерна единица) и единична цена 0,65 евро и стойност 650 евро, което има левова равностойност 1271,29 лева. В самата фактура се съдържала информация за рег. Номер на МПС С.. Приложено било CMR с превозвач МИ Т. 96 и МПС СВ 4039НХ, написана на ръка. В CMR се виждао артикула DILUENT AKR-300 - 200 брХ5Л и неговото тегло 920 кг., виждал се изпращач Г. ЕООД и получател Trade Two Mon IKE, с място на товарене в С. на 02.09.2021 г. и посочено място на разтоварване SKYDRA LAKKA GREECE. Нямало положен подпис на превозвач в кл. 23, а в кл. 24 не се виждало дата и място на получаване.

4./фактура № [ЕГН]/02.09.2021 г. (на ръка е вписан номер) за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE имала за предмет MOTOR OIL AH 15 (без информация за разфасовка в литри) с количество 820 (нямало мерна единица) и единична цена 3 евро и стойност 2460 евро, което има левова равностойност 4811,34 лева. Приложена CMR с превозвач МИ Т. 16 (името не се чете, но се виждало част от ЕИК от печат) и МПС СВ 4039НХ, написана на ръка. В CMR е бил вписан артикула MOTOR OIL AH 15 - 4 psc на 2 бр палета с тегло 900 кг. вижда се изпращач Г. ООД и получател Trade Two Mon IKE, с място на товарене в С. на 02.09.2021 г. и посочено място на разтоварване SKYDRA LAKKA GREECE. Данните в поле 24 не се четат. На лист 192 е приложен пакетажен лист с информация на опаковките и те са 4 барела по 205 литра .

5./ фактура №[ЕГН]/07.09.2021 г. за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE има за предмет DILUENT AKR-300 с количество 10000 L и единична цена 0.95 евро и стойност 9500 евро, което има левова равностойност 18580.38 лева. Приложена CMR с превозвач Н. Т. (името се чете само от клетка 23) с МПС ЕН 3962 КТ. В CMR на лист 504 гръб е вписан артикул DILUENT AKR-300 – 10 бр палета с тегло 10000 кг., виждал се изпращач Г. ЕООД и получател Trade Two Mon IKE, с място на товарене в Г. на 07.09.2021 г. и посочено място на разтоварване SKYDRA LAKKA BULGARIA. Като дата на получаване е вписана 08.09.2021 г. При проверката на товарителница № 893054/07.09.2021 г. на лист 1122, вещото лице е констатирало, че натовареното количество е с маршрут П. и посочено място на разтоварване П., а не Гърция. Двата документа придружаващи товара са с различно съдържание и не доказват транспорт до Гърция еднозначно.

6./ фактура № [ЕГН]/18.09.2021 г. за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE имала за предмет DILUENT AKR-300 с количество 10000 L и единична цена 0,95 евро и стойност 9500 евро , което има левова равностойност 18580.39 лева. Приложена била CMR с превозвач JENTALMENS AUTO и МПС/ППС СВ 0075KM/P. с нечетими полета за изпращач и получател. В CMR се виждал артикула DILUENT AKR-300 - 10 бр pallets и неговото тегло 8500 кг. Вижда се вписано място на товарене в Г. на 18.09.2021 г. и посочено място на разтоварване SKYDRA LAKKA GREECE. ЧМР от 18.09.2021 г. - с изпращач GALEV Ltd. BG831749703, 1000 SOFIA, BULGARIA, стоки: DILUENT AKR-300 получател

TRADE TWO MON I.K.E., EL801597611; превозвач: JENTALMENS AUTO Ltd. ЕПКВГ204403310 има за първоизточник натоварване на стока в Г. и видно от товарителница на лист 1142, няма попълнени всички реквизити по отношение на маршрут, получател и място на разтоварване.

По допълнително представени в хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя на вещото лице фактури, последното е констатирало следното: по фактура № 20000000100/14.09.2021 г., че същата е издадена с получател TRADE TWO MON I.K.E с предмет DILUENT AKR-300 и вписано количество 10000 (няма мерна единица) и единична цена 0,95 евро и стойност на фактурата 9500 евро, приложен е Packing list от 14.09.2021 г. с описана номер на фактура и артикул, които си съответстват с фактурата. Изпратеното ЧМР по електронна поща е с изпращач GALEV Ltd. BG831749703, 1000 SOFIA, BULGARIA, получател "TRADE TWO MONI.K.E.", EL801597611; в клетка 4 разтоварен пункт е било написано Skydra-Lakka GREECE, стоки: DILUENT AKR-300 с 10 палета товар и тегло 8500 кг. и място на товарене Г.. Клетки 22,23,24 са попълнени и съдържат печати и подписи. В клетка 24 има вписана дата на получаване 15.09.2021 г. Превозвач е вписан Н. Т. и МПС Е.. Приложено е и писмено потвърждение от получателя на стоки удостоверяващо ВОД от 15.09.2021 г. с вписан артикул DILUENT AKR-300 и количество 10 000 литра с превозно средство Е. и е налице пълно съответствие. Относими към тази доставка са експедиционна бележка на /лист 465 гръб/ съставена при експедиция на товара и стокова разписка на същият лист и Товарителница № 893055/14.09.2021 (лист 1132). В товарителницата липсват всички реквизити, но от вписания маршрут Г.-П. може да се каже, че не съответства на маршрута вписан в ЧМР със същото МПС и същият превозвач. Относно фактура № [ЕГН]/17.09.2021 г. с предмет DILUENT AKR-300 и вписано количество 10000 (нямало мерна единица) и единична цена 0,95 евро и стойност на фактурата 9500 евро, ЧМР на листа 512/593/236 от 17.09.2021 г. (приложеното на лист 236 и следващи с много други ЧМР са в много нечетим вид) от където се вижда вписана фактура № [ЕГН]/17.09.2021 г. и изпращач Г. ООД. В това ЧМР с изпращач GALEV Ltd. BG831749703, 1000 SOFIA, BULGARIA, стоки: DILUENT AKR-300 с 10 палета товар и място на товарене Г., получател "TRADE TWO MON LICE.", EL801597611; в клетка 4 разтоварен пункт е написано Skydra-Lakka BULGARIA (несъответствие) превозвач: ЕМВЕ ЕООД ЕИК[ЕИК], вписано е превозно средство С./С. . В тази връзка, вещото лице е направило анализ на приложените документи при доставчика БУЛБИОКЕМ ЕООД от Г. /на листа от 1136-1138 от делото/ и приложеното ЧМР от 17.09.2021 г., като се виждали следните съставени документи и вписани обстоятелства: видно било от Експедиционна бележка (без пореден номер) с вписан издаващ Булбиокем ЕООД по „ф-ра“ № [ЕГН]/17.09.2021 г. (фактурата е за покупка на лист 1135) и получател Г. ООД на Разредител АКР 300 с количество 10000 L. На същият лист под тази експедиционна бележка е приложена стокова разписка със същите данни от експедиционната бележка по отношение на доставчик и получател с уточнение, че става въпрос за количество от 2000 бр. от по 5 литра. От тези два документа се виждало, че М. З. се е подписал в стоковата разписка и на двете места и като приел шофьор и като приел стоката. На лист 1138 от делото била приложена товарителница серия М № 394011 без дата на издаване (първата цифра не е четима добре) В дата на натоварване е вписано 17.09.2021 г. място Г. и товар Разредител брой 10 тегло 1000 кг. Вместо изписване на изпращач е поставен печата на Булбиокем ЕООД , а като получател е вписан Г. ООД С.. За маршрут е посочен Г. - С., а не Г. - Гърция, което обстоятелство (несъответствие) се вижда и от ЧМР. Вещото лице е посочило, че приложено потвърждение за получаване на стоки без дата и подписи на предал и получил, както и превозени с две МПС - едното е С./Р. и второто е Е., като вписаната стока е само тази от фактура № [ЕГН] с артикул DILUENT AKR 300 и количество 10000 L. По отношение на МПС С. договорните отношения между Г. ЕООД и Елторо О. БГ 2014 ЕООД в преписката е приложен договор за наем и предаването на Това МПС от Елторо О. ЕООД на Г. ООД на 30.08.2021 г. Вписаното в РД на лист 30/73, че има издадена фактура за 4 месеца наем с данъчна основа 4000 лева потвърждава договора от 30.08.2021 г., но не доказва на какво основание ЕМВЕ ЕООД ползва същото МПС за същия период и извършва транспортни превози. Друго предаване на същото МПС е в месец 02 2022 г. от Елторо О. БГ 2014 ЕООД на Г. ООД.

По извършения ВОД с получател EZIR LTD, вещото лице е изброило в табличен вид /таблица 4 от заключението/ представените от жалбоподателя фактури с посочване на дата и номер на фактурата, дата на извършване, име на контрагента и предмет на фактурите. За всяка една от фактурите подробно е описано кой е бил получателят на ВОД, предмета на фактурата, единична цена и стойност на фактурата. Дали е

приложено ЧМР, който е изпращача респ. който е превозвача, получател, товарен пункт и са изведени констатации въз основа на представените документи.

Относно процесните доставки, по които е отказано право на данъчен кредит, а именно от „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД, „ФОРЧЪН 4“ ЕООД, „АСТОРИЯ“ ЕООД и „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД, „НИ ВАН 09“ ЕООД експертът е посочил следното: По отношение на А. 2020 ЕООД - документалната обосновааност с фактура за доставка и приемо-предавателен протокол за този доставчик са приложени всички процесии фактури и приемо-предавателни протоколи. Приложени са и част от фактурите за доставка на доставчици на А. 2020 ЕООД. Съпроводителни документи свързани с транспорта на доставените стоки на А. 2020 ЕООД (ЧМР, товарителници, пътни листа до склад [населено място], [улица]) не са установени в преписката. За доставчика Б. 2020 ЕООД е анализирана само фактура № [ЕГН]/03.12.2021 г. и за нея е налице документалната обосновааност с фактура за доставка и приемо-предавателен протокол и по отношение на транспорт товарителница. За доставчиците Х. ГРУП ЕООД, НИ В. 09 ЕООД и Ф. 4 ЕООД не били приложени в преписката документи и такива допълнително не са били предоставени от жалбоподателя. Вещото лице в табличен вид е посочило, по които доставчици и за кои фактури е налице последваща реализация на стоките. Относно това дали са налични в счетоводството на жалбоподателя документите, обосноваващи право на данъчен кредит по процесните фактури и същите притежавали ли са задължителните реквизити по ЗСч и ЗДДС, вещото лице е посочило, че всички фактури за доставка с доставчик А. 2020 ЕООД, с изключение на фактура № [ЕГН]/23.06.2021 г., където и във фактурата и приложения протокол липсва индивидуализация на включените елементи в съдържанието „авточасти по протокол“, „авточасти и гуми по протокол“ съдържали изискуемите задължителни реквизити по ЗСч и ЗДДС. Фактура № [ЕГН]/08.12.2021 г. от доставчик Б. съдържа изискуемите задължителни реквизити по ЗСч и ЗДДС.

В допълнителното заключение вещото лице е изследвало новопредставени фактури за доставчик Х. ГРУП ЕООД.

По делото са приобщени и представени от жалбоподателя допълнителни доказателства.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221722000651-091-001/03.05.2023 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1513/23.10.2023 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в резултат на доначислен данък в размер па 61 542,58 лв. и е отказан данъчен кредит в размер на 84 841,60 лв. и лихви за забава в размер па 22 631,40 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосновааността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕП. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА 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. 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. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, а доводите изложени от страна на жалбоподателя в тази насока са неоснователни.

По материалната законосъобразност на акта:

По отношение на установените допълнителни данъчни задължения по ЗДДС:

С процесния РА е установено наличието на основанията по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във вр. с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС за извършени доставки при условията на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС и чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС и са начислени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС за данъчен период м. 08 и м.09.2021 г. по 10 броя инвойс фактури извършени доставки на ВОД на стоки към Trade Two Mon IKE на обща стойност 130219.18 лева, както и за извършен ВОД на услуги 7 броя инвойси с основание международен транспорт към Trade Two Mon IKE в размер на 3520.48 лева. С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС и за доставки на ВОД към гръцко дружество EZIR LTD EL996797880 за продажба на стоки по 21 броя инвойси и 8 броя фактури за международен транспорт, респ. в размер на 216 523,10 лева и 7627.75 лева за извършените услуги „международен транспорт“.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника с административна преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднал данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Търговско дружество „ГАЛЕВ“ ООД през ревизирания период е с основен предмет на икономическа дейност: товарен автомобилен транспорт. За извършване на търговската си дейност, жалбоподателят ползва собствена административна сграда и две складови помещения, находящи в [населено място],[жк],[улица]. Имало е регистрирани 2 ФУ и 6 наети лица по трудови правоотношения на длъжности технически организатор и шофьор товарен автомобил.

От представените по делото доказателства се установява, че дружеството жалбоподател е декларирал осъществени ВОД /с предмет – доставки на стоки и извършени услуги към две гръцки дружества/ по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, с получател Trade Two Mon IKE и EZIR LTD, като доставките са документирани с фактури, с приложена нулева данъчна ставка.

В настоящия случай спорен по делото е въпросът налице ли е реалност на декларираните от дружеството жалбоподател доставки по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС.

В контекста на интерпретацията на съюзното право - чл. 138, § 1 и чл. 14, § 1 от Директива 2006/112, дадена в т. 31 от решението на СЕС по дело C-273/11 освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и, че вследствие на това изпращане или транспортиране същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката. Изискване към ВОД е придобиващият стоките

да е друго ДЗЛ и данъчно незадължено юридическо лице, действащо на територията на държава членка различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

С факта на изпращането или превозването на стоката до друга държава-членка и физическото напускане в резултат на това на стоката от държавата-членка на доставката доставчикът обвързва настъпването на благоприятни за него правни последици - освобождаването му като продавач от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка (чл. 138, § 1 от Директива 2006/112/ЕО). Националното законодателно разрешение е за облагане на ВОД с нулева ставка на ДДС е регламентирано в чл. 53, ал. 1 ЗДДС. Затова и с арг. от чл. 154, ал. 1 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК за жалбоподателя в първоинстанционното производство е тежестта да установи с убедителността на пълното доказване юридическите факти, представляващи основание за освобождаване на ВОД.

Наред с изложеното съгласно разпоредбата на чл. 7 от ЗДДС, вътреобщностната доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя, от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. А съгласно разпоредбата на чл. 53, ал. 2 от ЗДДС, документите, удостоверяващи извършването на ВОД се определят с правилника за прилагане на закона. В двете точки на чл. 45 от ППЗДДС са изброени лимитативно две групи от документи, които доставчикът на стоки следва да представи за да докаже наличието на ВОД - документи за доставката и документи удостоверяващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка. Установяването от националното законодателство на изискванията към доказване на ВОД е в съответствие с разпоредбата на чл. 131 от Директива 2006/112.

В приложимите редакции на чл. 45 от ЗДДС, т. 2 включва две букви, като изпращането или траспортирането на стоката се установява алтернативно с две групи документи. В първата хипотеза (на б."а") доказването на изпращането или транспортирането се осъществява с транспортен документ или писмено потвърждение от получателя, когато транспортът се осъществява от получателя или от трето лице за сметка на получателя. Поставени са изисквания към съдържанието на писменото потвърждение, които с новела от ДВ бр. 10 от 2011 г. са допълнени с посочване на име на лицето, предало стоките, а с тази бр. 8 от 2016 г. и с длъжностното качество на това лице, както и с името и длъжностното качество на лицето, получило стоките. При транспорт от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика необходимо и достатъчно е доказването с транспортен документ - чл. 45, т. 2, б. "б" от ППЗДДС.

От събраните по делото доказателства преценени поотделно и в тяхната съвкупност, не се установява да е налице реалност на декларираните от дружеството жалбоподател доставки по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Не е изпълнено условието на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС.

По делото не е било спорно, че е налице хипотезата на чл. 45, т. 2, б. "б" от ППЗДДС, поради което е бил необходим транспортен документ удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка.

Относно извършените доставки за извършен ВОД на стоки към TRADE TWO MON I.K.E., EL801597611 с предмет разредител AKR 300 на обща стойност 130 219,18 лв. /66 580 евро/ по 10 броя инвойс фактури, съдът намира следното:

Видно е, че за по-голяма част от декларираните доставки са налични фактури, транспортни документи ЧМР, PACKING LIST и др. Установено е, че данните във VIES декларациите, за данъчни периоди м. 07, м. 08 и м. 09.2021 г. съвпадат с данните по СД по ЗДДС. Като доставчик на разредителя е посочен „БУЛБИОКЕМ“ ЕООД.

Независимо от така ангажираните доказателства, с оглед на приетото експертно заключение като пълно, всестранно, компетентно и неоспорено от страните по делото, изготвено на база представените по делото доказателства, съдът намира за доказани изводите на органите по приходите, че по така деклариания ВОД на стоки, се установяват съществени разминавания между издадените фактурите и транспортните документи – CMR.

Установява се, че представените по делото товарителници не съдържат всички реквизити - дата на транспортиране, данни за изпращач, получател и превозвач, разтоварен пункт и товарен пункт, подписи и печати на изпращач и превозвач и с подпис и печат на получателя, описание на стоките и

индивидуализация на инвойс фактурите. В чл. 9 от Конвенцията е посочено, че товарителницата до доказване на противното удостоверява условията на договора за превоз и получаване на стоката, а нередовността и, на основание чл. 4 от същата Конвенция, не засяга нито съществуването, нито действието на този договор. Съществен момент за осъществяването на ВОД е изпращането или транспортирането на стоките до територията на друга държава членка, което означава фактическо напускане на стоката на границата на страната и преминаването ѝ на друга територия. Конкретното място и адрес, където е получена стоката на територията на друга - държава членка е ирелевантно за облагането с ДДС, тъй като от момента на напускането на стоката от територията на страната, задължението за самоначисляване преминава към регистрираното по ДДС лице - получател на стоката.

В конкретния случай, представените международни товарителници както се посочи по-горе не установяват, че стоките са изпратени и транспортирани до територията на друга държава членка. Ревизираното дружество не е представило всички необходими документи, които да установят изпращането и транспортирането на стоките, като и че, данните отразени в международните товарителници съответстват да събраните по делото други косвени доказателства за осъществен ВОД.

Действително се констатирано различия в получените плащания от гръцкия търговец, както и се установява, че в някои от документите ревизираното лице е посочено като изпращач или превозвач. Конкретно за фактура № [ЕГН]/28.08.2021 за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE имаща за предмет DILUENT AKR-300 с количество 5000 (няма мерна единица) и единична цена 0,95 евро и стойност 4750 евро е установено несъответствие между декларираното и придружаващия транспортен документ ЧМР; за фактура № [ЕГН]/23.08.2021 г. с изпращач Г. ООД и получател Trade Two Mon IKE, с място на товарене в С. на 23.08.2021 г. и посочено място на разтоварване SKYDRA LAKKA GREECE, е било установено, че от приложените договори за наем и приемо-педавателни протоколи, за ползване няма данни за ползването на МПС С. за дати 23.08.2021 г. и за 24.08.2021 г. от страна на дружеството жалбоподател; за фактура № [ЕГН]/02.09.2021 г. за продажба от Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE с предмет DILUENT AKR-300 с количество 1000 (нямало мерна единица) и единична цена 0,65 евро и стойност 650 евро, което има левова равностойност 1271,29 лева в ЧМР нямало положен подпис на превозвач и не се виждало дата и място на получаване на стоката; фактура № [ЕГН]/02.09.2021 г. също се разминавала с ЧМР, данните в кл. 24 били нечетими; за фактура № [ЕГН]/07.09.2021 г. за продажба на Г. ООД с получател Trade Two Mon IKE има за предмет DILUENT AKR-300 с количество 10000L и единична цена 0.95 евро и стойност 9500 евро, което има левова равностойност 18580.38 лева, била приложена CMR с превозвач Н. Т. с МПС ЕН 3962 КТ, като би било установено, че представената в тази връзка от страна на жалбоподателя товарителница № 893054/07.09.2021 г. /на лист 1122 от делото/, маршрутът на изпращане бил П. и посочено място на разтоварване П., а не Р.Гърция, документите придружаващи товара били с различно съдържание и не доказват транспорт до Гърция. Подобни изводи за нечетими документи, липсата на дата и място на получаване на стоките /кл. 24 от ЧМР не е попълнена/, липсата на подпис или печат били направени и за останалите представени по делото фактури и транспортни документи за доставка на стоки към това гръцкото дружество. С оглед на това обосновано е прието, че тези липси, непълноти и разминавания не позволява да се установи дали стоките са превозени, преминали територията на България и действителното са получени от гръцките търговци.

Аналогични са и изводите на органите по приходите и по отношение на доставките на ВОД на стоки касаещи другото гръцко дружество EZIR LTD, EL996797880. Установява се, че жалбоподателят е декларирал ВОД на стоки - разредител MRT и KESS белина към EZIR LTD, EL996797880 на обща стойност 216 523,10 лв. За закупуването на белината са представени фактури издадени от „АСТОРИЯ 2020“ ЕООД, а разредител MRT е произведен от ревизираното лице, като обосновано ревизиращите са посочили, че не е било представено разрешително за извършване на такъв вид дейност. От приетите по делото доказателства и от заключението на вещото лице, безспорно се доказва, че от страна на жалбоподателя за някои от издадените от него към гръцкото дружество фактури не са представени ЧМР, а за други са констатирано непълноти в попълването им. Установяват се различия в посочените ППС, които е следва да извършат превозът, начинът им на наемане и конкретно, че това е сторено от жалбоподателя, лицата извършващи превоза и свързаността им с „Галев“ ООД, маршрутът на преминаване и разтоварване, както и получаването на стоката от гръцките дружество. Относно гръцките дружества следва да се посочи,

че от изпратените запитвания до гръцката данъчна администрация по линията на международния обмен на информация, само за TRADE TWO MON I.K.E., EL801597611 е била представено информация. Посочено било, че в периодите на декларирания ВОД дружеството е било с валиден VIN, но лицето не е намерено и доставките не са потвърдени, тъй като не били представи счетоводни книги, както и съответни транспортни и разплащателни документи. В последствие през м. 01.2022 г. представител на гръцкото дружество било представило ДДС и VIES декларации, както и копие на данъчни документи за вътреобщностни сделки /фактури, частично транспортни документи, ДДС и VIES декларации. Packing list и др./, но независимо от тези документи, не може да се приеме, че е налице потвърждаване за реалното получаване на стоките /на коя дата, къде и кое лице ги е получило/, както и техния транспорт. Относно EZIR LTD не са представени никакви доказателства за получени стоки от българското дружество.

От приложените към административната преписка доказателства не се доказва по категоричен начин, че процесните стоки са напуснали територията на Република България. Наличните по делото товарителници не съдържат в пълнота реквизитите по чл. 6 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, поради което не следва да се ценят като годни транспортни документи. С изпращане или транспортиране на стоката се осъществява второто условие за ВОД. Именно наличието на физическо движение на стоката между държавите-членки е обективен елемент, отличаващ ВОД от доставка на територията на страната - Решение по дело Teleos, т. 30-40. Безспорно практиката на СЕС приема, че освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и, че вследствие на това изпращане или транспортиране, същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката решение по дело C-409/04 т. 42 и др. Този елемент е безспорно не е доказан чрез приложените по делото транспортни документи.

С оглед всичко гореизложено, съдът намира за правилни изводите на органите по приходите, че представените по делото доказателства – фактури, транспортни документи и др. не доказват наличието на реално извършени доставки, тъй като не се доказва, че гръцките контрагенти са получили реално предмета на доставките по фактурите. Липсата на всички необходими документи изискуеми от чл. 45 от ППЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 2 от ЗДДС е препоставка за приемане на неосъществен ВОД към гръцките клиенти. Правилен и законосъобразен е и изводът на ревизиращите, че не е реализиран ВОД и по отношение на доставки на услуги - международен транспорт към двете гръцките дружества. Видно от констатациите на ревизиращия екип, представените ЧМР, при ВОД към TRADE TWO MON IKE като превозвачи са посочени „ЕМВЕ“ ЕООД, Н. Т. ГРУП“ ЕООД, „ДИМ ТРАНС“ ЕООД, „ГАЛЕВ“ ООД. При ВОД към EZIR LTD са посочени „ПАНЕВ ТРАНС“ ЕООД и ревизираното лице. При извършените проверки на транспортните дружества от „ЕМВЕ“ ООД, „НЕА ТРАНС ГРУП“ ЕООД и „ДИМ ТРАНС 16“ ЕООД на органите по приходите не са били представени исканите доказателства. Установено е, че „ГАЛЕВ“ ООД е извършвало транспорт във връзка с ВОД, с наети МПС.

От ангажираните по делото от страна на жалбоподателя доказателства за извършен международен транспорт, не може да се установи категорично използването от последния МПС чия собственост са и дали същите са били наети от него. В основанието на издадените фактури за международен транспорт липсва обвързваща информация с ЧМР, дата на превоз, заявка за транспорт и др., което от своя страна не позволява да се направи извод, че точно това ЧМР е основанието за издаване на спорните фактури, както и, че точно „Галев“ ООД е превозвач. Липсата на първични документи за транспорт - СМР, липсата на информация за точна дата на транспорта (невписана във фактурите), не може да докаже документална обоснованост и механизъм, по който е организирана дейността на жалбоподателя свързана с международен превоз.

Липсата на транспортни документи за всяка една от доставките, категорично установяващи, че стоките/услугите са получени на територията на друга страна членка, предполага липса на реалност на последните. Наред с горното, установено е, че стойностите по фактурите с предмет „международен транспорт“ не са намерили отражение във VIES декларациите като „доставки на услуги“, т.е. правилно е прието, че не е налице съответствие между данните във фактурите, данните в СД по ЗДДС и данните по подадените VIES декларации.

Не се доказва от страна на жалбоподателя, както в хода на ревизионното производство, така и в хода на съдебното производство, че гръцките контрагенти са получили реално услугите. Не на последно място следва да се отчете и наличието на свързаност между жалбоподателя и управителите на дружествата извършващи превоза, от което може да се направи извод, че с едни и същи превозвачи и превозни средства се обосновава транспортът по декларираните ВОД.

По изложените съображения РА в тази му част е законосъобразен.

Законосъобразно от страна на органите по приходите е прието, че следва да бъде доначисленият данък на основание чл. 86, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл. 84 от ЗДДС в размер на 1 894,13 лв., в данъчен период м. 10.2021 г., тъй като при извършена проверка в електронния регистър на НАП се установявало, че „ГАЛЕВ“ ООД е включило фактура № [ЕГН]/07.10.2021 г. с получател KOEMPF ONLINE SHOPS GMBH с VIN DE281930056 в дневника за покупки, но не е включило фактурата в дневника за продажби, с което е била нарушена разпоредбата на чл. 124, ал. 3 от ЗДДС. Доказателства в обратна насока не са представени от страна на жалбоподателя.

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по 36 броя от следните доставчици: А. 2020 ЕООД — 13 броя фактури, Б. 2020 ЕООД - 2 броя фактури, Ф. 4 ЕООД -1 брой, Ни В. ЕООД - 1 брой, Хелн груп ЕООД - 15 броя фактури, съдът намира, следното:

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 32, 33/. Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС.

Доказателствената тежест да установи факта на извършване на услугата и предаването на резултата от нея от доставчика на получателя с всички допустими доказателствени средства е на жалбоподателя, тъй като той иска да се ползва от правото на приспадане на данъчен кредит. /Решение № 1833 от 18.02.2015 г. на ВАС по адм. д. № 5652/2014 г., Решение № 2748 от 26.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9747/2013 г. и др./. Т.е. получателят следва да положи грижата на добър търговец и да се увери, че доставчикът разполага с процесните стоки, което в случая не е сторено.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка

сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Липсва спор по делото, че предметът на процесите фактури е доставка на стоки. Когато се извършва продажба на стоки - родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността се извършва при спазване на правилото на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. Собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Както правилно органите по приходите са посочили, необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество и, че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни факти, съпътстващи такива доставки - доказателства за индивидуализация на стоката, за мястото на изпълнение - складови бази.

В контекста на настоящия спор и съобразно представените по делото доказателства, в това число и от заключението на вещното лице се установява, че не са доказани доставките от „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД, „ФОРЧЪН 4“ ЕООД, „АСТОРИЯ“ ЕООД и „БРАЙКОВ 2020“ ЕООД. Основателно е прието, че документите на доставчиците и на предходния доставчик били идентични - еднаква структура и графично оформление, договорите били бланкетни, адресът за кореспонденция на доставчика и ревизираното лице бил един и същ, а наетият склад не идентифициран в договора, същият е отдаван под наем и на други дружества, следователно не са разполагали с търговски обект. Не са представени доказателства за предмета на сключените договори и дали същите касаят продажба на конкретен вид стоки. Няма яснота относно индивидуализацията им, конкретни единични цени, стойности, срок или други условия относно предаване на стоките. Те не са налице доказателства, че доставчиците са разполагали със стоките предмет на доставките, които да са предадени на дружеството жалбоподател.

Многобройните документи, приложени още в хода на ревизионното производство, както и представените в впоследствие, такива не водят до извод за реалност на доставките. Не води извод до реалност и установеното от вещното лице последващото реализиране на част стоките по някои от фактурите. Следва да се посочи, че за доставчика „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД са представени доказателства едва в хода на съдебното производство.

Както се посочи по-горе тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирания субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Основателен е изводът на органите по приходите, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит е необходимо предвидените в закона /чл. 6, ал. 1 и чл. 25 от ЗДДС/ изисквания да са изпълнени по отношение на конкретната доставка и посочените страни по доставката. Правилно и законосъобразно е преценено, че не е достатъчно стоките да са доставени и налични при получателя, а е необходимо правото на собственост върху същите да е прехвърлено именно от лицето, посочено като доставчик в издадените данъчни фактури, както и не е съобразена нормата на чл. 116 от ДОПК, която регламентира, че в случай, че за установяване на задълженията на ревизираното лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирания е да представи доказателства за изясняването им, което в случая не е сторено.

Следва да се посочи, че притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата.

Според т. 53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело С-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г. В т. 31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото"; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Ето защо съдът намира, че недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването предположение, че такива не са извършени и то именно от дружествата издатели на фактурите. При това положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури, съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обоснован извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл.69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствените правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 от ЗДДС по фактури, издадени от посочените по-горе доставчици е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

По разносните по производството:

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г., съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 11 410.62 лева.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ГАЛЕВ“ ООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221722000651-091-001/03.05.2023 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД

на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1513/23.10.2023 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в резултат на доначислен данък в размер на 61 542,58 лв. и е отказан данъчен кредит в размер на 84 841,60 лв. и лихви за забава в размер на 22 631,40 лв..

ОСЪЖДА „ГАЛЕВ" ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на **11 410.62 лева**, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: