

# РЕШЕНИЕ

№ 10164

гр. София, 27.06.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в**  
публично заседание на 09.05.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгения Иванова**

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **7705** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4, представлявано от управителя А. Х. А., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220420005596-091-001 от 08.04.2022 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 985/24.06.2022г на зам.директора на Дирекция „ОДОП“ ,с който са определените задължения по ЗДДС в размер на 120 166,91 лв. и лихви за забава общо в размер на 65 461,28 лв. за данъчните периоди: м. 12.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 03.2015 г., м. 05.2015 г., от м. 08.2016 г. до м. 06.2017 г. Посочва се в жалбата ,че доставките обективирани в процесните фактури ,издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИБ 2013“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], са реални и се позовава на многобройните доказателства събрани в хода на ревизията , които са били известни на ответника, но не са обсъдени в тяхната взаимовръзка и са направени грешни изводи. Цитира обилна съдебна практика , обуславяща правото на данъчен кредит по процесните доставки ,както и оспорва извода за наличие на измама или симулативност при сключването на сделките с горепосочените доставчици. Счита ,че тяхното данъчно поведение не може да им се вмени във вина и се твърди ,че жалбоподателя е направил необходимото да се увери ,че договора със съществуващи търговци. Иска се отмяна на РА и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв. Т. . При обявяване на делото за решаване,в последното съд.заседание представител на жалбоподателя не се е явил и не е изразил становище по същество.

Ответника чрез юриск.М. оспорва жалбата ,придържайки се към мотивите на зам. директора на дирекция „ОДОП“ ,изложени в потвърждаващото РА решение ,моли да се отхвърли жалбата и се присъди юрисконсулско възнаграждение.

Настоящия състав на АССГ като съобрази доказателствата по делото , адм.преписка , и становищата на страните намира следното :

Предмет на оспорване е РА№ Р-22220420005596-091-001 от 08.04.2022 г., издадено от орган по приходите ,с който са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 120 166,91 лв. и лихви за забава общо в размер на 65 461,28 лв. за данъчните периоди: м. 12.2014 г., от м.02.2015 г. до м. 03.2015 г., м. 05.2015 г., от м. 08.2016 г. до м. 06.2017 г.

,в резултат на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИБ 2013“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], както и повторно включени фактури в дневниците за покупки, издадени от „ЕСХА БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ЕВРОХИМ-08“ ЕООД, ЕИК 20069105.

Същия е издаден при редовно започнало ревизионно производство със ЗВР № Р-22220420005596-020-001 от 15.09.2020 г., връчена на 20.10.2020 г.по ел.път ,която е изменяна със Заповеди №Р-22220420005596-020-002 от 09.04.2021 г., № Р-22220420005596-020-003 от 28.05.2021 г, досежно срока за приключване на ревизията .В срока по чл.117 от ДОПК е издаден РД № Р-22220420005596-092-001 от 11.03.2022 г., връчен по електронен път на 17.03.2022 г. ,срещу който е било подадено писмено възражение, което е прието за неоснователно и е издаден оспорения пред настоящата инстанция РА.

Тук следва да се отбележи ,че във връзка с оспорване на ел.подписи положени върху РА е била назначена от съда С. в съд.заседание от 26.01.2023г ,която е установила ,че органите по приходите, посочени като издатели на електронните документи, както следва: ЗВР № Р-22220420005596-020-001 / 15.09.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220420005596-020-002 / 09.04.2021 г, ЗИЗВР № Р-22220420005596-020-003 /28.05.2021 г.,

РД № Р-22220420005596-092-001 / 11.03.2022 г. и РА №Р-22220420005596-091-001 / 08.04.2022 г. към датата на издаването им са притежавали квалифицирани електронни подписи. Пояснено е от вещото лице ,че не е възможно поставяне на електронен подпис, ако удостоверението е с изтекъл срок на валидност,поради което при всяко следващо възпроизвеждане на електронно подписания документ може да се визуализира информация за валидирането на подписа на лицето, което го е подписало. В заключение се посочва от в.л С. : „...Може да се направи общ извод за всички процесни изследвани документи, че те са подписани с валиден електронен подпис към момента на поставяне и съдържанието им не е било променяно след това. Във всички документи може да се види датата на полагане на подписите, както и името на лицето/лицата поставили подпис върху тях. Тази информация е видима при всяко отваряне на гореописаните документи и не се променя във времето.

Съобщението “At least one signature has problem“ визуализира във всички документи, тъй като към датата на проверката, издадените удостоверения вече са с изтекъл срок

на валидност, но това не прави поставените подписи невалидни. Удостоверенията на служителите на НАП са били валидни към датата на поставянето на подписите. За всички изследвани документи стана ясно, че при всяко отваряне на всеки един от документите, се визуализира информация за валидирането на подписа на лицето, което го е поставило...“ . Следователно не е нарушено изискването за форма на РА , каквито са възраженията на жалбоподателя.

В хода на ревизията е установено от органа по приходите , че за ревизирания период „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД е извършвало строително-монтажни работи, в т.ч. полагане на антикорозионни и противопожарни покрития, като дейността се упражнява в офис и строителни обекти, описани на стр. 2 от РД. През ревизирания период в дружеството са работили по трудово правоотношение 90 работници и служители, като едноличният собственик -А. Х. А., осъществява дейност с личен труд в дружеството през периодите: от 16.02.2015 г. до 01.10.2019 г. и се осигурява като самоосигуряващо се лице т.е налице е материална и кадрова обезпеченост на жалбоподателя.

За установяване на факти и обстоятелства от значение за ревизията на жалбоподателя в настоящия процес ,на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221121043175-141-001/01.04.2021 г., на „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221721042412-141-001/02.04.2021 г. и на „ИБ 2013“ ЕООД, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221721042406-141-001/02.04.2021 г.

С Протокол №1675017/29.06.2021 г. са приобщени следните доказателства: Протокол №П-22220417118254-073-001/29.09.2017 г. за извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства за „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД, ведно със събраните доказателства, Протокол №П-22220419166746-073-001/25.08.2020 г. за извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства за „АТАНАСОВАКЗ“ ЕООД ведно със събраните доказателства, Ревизионен доклад №Р-22221118002884-092-001/07.12.2018 г. и Ревизионен акт №Р22221118002884-091-001/16.01.2019 г. относно извършена ревизия по ЗДДС за периодите: от 01.01.2017 г. до 31.03.2018 г. на „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД и Протокол №П-04001218118386-141-001/13.08.2018 г. за извършена насрещна проверка на В. С. Т..

Анализирайки така събраните доказателства ,органа по приходите е направил следните фактически установявания в РА:

#### Относно доставките от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 21 601,21 лв. по 15 фактури, издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД за данъчен период м. 06.2017 г. /описани в РД на стр.9 и 10 или 57 от делото / . В резултат на връчено ИПДПОЗЛ в хода на извършената насрещна проверка от посочения доставчик са представени, копие от спорните фактури с предмет доставка на строителни материали - латекс, мазилка, цимент, шпакловка и др. и наем на скеле, придружени със стокови разписки и приемо-предавателни протоколи, както и приходни касови ордери /ПКО/, счетоводен регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, договори за наем на скеле, договор за наем на недвижим имот от 03.01.2017 г., сключен с И. С. К. – наемодател, инвентарна

книга, фактури, издадени от предходни доставчици, подробно описани на стр. 10-11 от РД, аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 „Стоки“ и оборотна ведомост.

Относно приложените от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД приходни касови ордери органите по приходите посочили, че те не са съпроводени с издаване на фискални бонове от ЕКАФП /електронен касов апарат с фискална памет/ за извършените плащания в брой, въпреки, че доставчикът има регистриран ЕКАФП с рег. № 3751960/10.09.2016 г., номер на фискално устройство - DT468421, номер на фискална памет - 2468421 в обект за търговия за търговия на дребно с други стоки, неклассифицирани другаде, съответно офис каса, находяща се на адрес:

в [населено място], [улица]. Отбелязано е също така, че ПКО не съдържат подписи и данни за лицата наредили приемане на сумите и съответно получили паричните средства, като са налице данни само „за счетоводител - К. С. И.. Предвид това ревизиращият екип е приел, че същите по никакъв начин не се идентифицират като счетоводен документ, обосноваващ реално извършена стопанска операция за разплащания по документи.

Отбелязано е, че на „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД е извършена ревизия за установяване задълженията по ЗДДС през периодите от 01.01.2017 г. до 31.03.2018 г., приключила с Ревизионен доклад №Р-22221118002884-092-001/07.12.2018 г. и Ревизионен акт №Р-22221118002884-091001/16.01.2019 г. При същата е констатирано, че не са налице реални доставки по издадените фактури от „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД, „ИВСА“ ЕООД и „РОСИ КОМФОРТ“ ЕООД към „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, които са посочени и от доставчика като предходни доставчици. Отбелязано, че те се са с „рисков профил“ по данни от системата на НАП.

Органите по приходите са извършили преглед на данните вписани в Търговския регистър относно „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД и са ги съпоставили с тези съдържащи се във фактурите, като са установили, че във тях са посочени данни относно седалището и материално-отговорното лице, актуални до 14.06.2016 г.

Подчертано е, че за периода когато са издадени фактурите на жалбоподателя „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД е вече с друг адрес на управление и управител, поради което е прието, че във фактурите са вписани неверни данни, несъответстващи на актуалния статус на търговското дружество.

Отбелязано е също така, че лицето, вписано като съставител на фактурите е М. М. и по данни от информационната система на НАП „Справка за актуалното състояние на трудовите договори“ в „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД по трудово правоотношение това лице е назначено на длъжност - общ работник, от 11.04.2017 г. В тази връзка е отбелязано, че според писмените обяснения от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, лицето което е предавало стоките на представител на жалбоподателя е В. С. Т., който представлява дружеството по данни от стокови и данни от Търговския регистър. Органите по приходите са извършили проверка в ИС на НАП и са установили, че собственикът не е подал декларация за започване и извършване на дейност с личен труд в „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, не се е осигурявал като самоосигуряващо се лице, по договор за управление и контрол, по трудов договор, по извънтрудови правоотношение или по друг начин в „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД.

Липсват данни, че лицето не се осигурява и на друго място и основание през съответния период, което да го освобождава от задължения за осигуряване в „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД. Предвид това обстоятелство е направен изводът, че след като не са подавани съответните декларации /обр.1/ за отработени дни в осигуряване се

следва, че за В. С. Т. не се удостоверява полагането на труд в „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД през периода, когато са издадени фактурите към „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД и подписвани от него съответните складови/стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и други документи, касаещи доставката на стоки и услуги.

Отделно от това ревизиращите органи са извършили съпоставка на спесимена от подписа на управителя на „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД с данните и от Търговския регистър и представените документи в хода на насрещната проверка и са установили - значителни разлики.

Предвид това е извършена насрещна проверка на В. С. Т., в качеството му на едноличен собственик и управител на „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, приключила с Протокол №П-04001218118386-141-001/13.08.2018 г. В хода на същата, от страна на В. С. Т. е представено писмено обяснение вх.№94-В93/09.08.2018 г., съгласно което лицето посочва, че не знае дали се води счетоводство на дружеството, къде се намират всички документи, каква е дейността на дружеството и дали има търговски обекти.

Според органите по приходите, това потвърждава, че документите представени от спорния доставчик не са съставени и подписани от управителя и имат „съмнителна доказателствена стойност“, както и че представените за целите на ревизията документи от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД са подписвани от лице, което към този момент не е представител на дружеството. Същият е имал участие в общо 6 броя дружества, предимно с „рисков профил“, неизпълняващи данъчните си задължения според действащото законодателство и отчитащи извършване на дейности, без да разполагат със съответните ресурси за това.

Установено е, че по отношение на фактурите, издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД след приключване на счетоводна сметка 401, фактурите са отразявани в счетоводна сметка 207-2 „Разходи за придобиване на ДМА“.

По отношение на извършените плащания по фактурите, издадени от процесните доставчици е посочено, че от „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД относно фактурите, издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД е представен само един фискален бон № 118/13.07.2017 г., удостоверяващ плащането в брой по фактура №223/01.06.2017 г. в размер на 4 800,00 лв. Към останалите 14 броя фактури, не са представени доказателства за извършено плащане.

Относно доставките от „ИБ 2013“ ЕООД

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 474,21 лв. по 4 фактури и едно кредитно известие, издадени от „ИБ 2013“ ЕООД през данъчните периоди: м. 12.2014 г., м. 02.2015 г. и м. 03.2015 г.. В резултат на връчено ИПДПОЗЛ в хода на извършената насрещна проверка от посочения доставчик са представени, копие от спорните фактури, с предмет доставка на строителни материали - кварцов пясък, теракол, цимент, филц и др., придружени със стокови разписки, счетоводен регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, оборотни ведомости, аналитичен регистър на счетоводни сметки от гр. 30, договор за наем на недвижим имот от 29.09.2013 г., представляващ празно дворно място, находящо се на адрес: [населено място], [улица] наемодател - И. С. К.. Плащането е извършено в брой, като в стоковите разписки са вписани и данни за превоза на стоките превоз до [населено място] с шофьор - П. П., предал - В. М., приел - А. А., начин на плащане в брой и номер на превозното средство С.. Представени са също така и фактури от предходни доставчици на „ИБ 2013“ ЕООД, описани на стр. 30-31 от РД.

Посочено е също така, че спорният доставчик е имал 3 назначени лица по трудови правоотношения в периодите на издаването на фактурите към жалбоподателя на длъжности – общи работници и експерт търговия.

Доставчикът е имал регистриран ЕКАФП, подавал е годишна данъчна декларация за 2014 г. и 2015 г., с деклариран положителен финансов резултат за 2014 г. и отрицателен за 2015 г. Деклариран е код на извършвана дейност – търговия на едро с дървен материал материали за строителството и санитарно оборудване.

Органите по приходите са отбелязали, че е налице различие във вида на стоките на първоначално издадената фактура №629/28.02.2015 г. и съответното кредитно известие № 680/31.03.2015 г., като съгласно фактурата е реализирана продажба на цимент за 4 480,00 лв., а с кредитното известие се анулира продаден пясък за сумата в размер на 4 480,00 лв.

По отношение на фактурите, издадени от „ИБ 2013“ ЕООД са представени фискални касови бонове, за които е установено, че са издадени от регистрирани ЕКАФП, на адреса на управление на дружеството . Това обстоятелство обаче влизало в противоречие с твърдението ,че доставката на материалите е извършена в ползваните от „ИБ 2013“ ЕООД под наем складови помещения. Извършен е анализ на подадените данни от ЕКАФП в НАП и е установено, че за част от датите, за които са издадени фискални бонове няма данни от дружеството –доставчик да е отчитал продажби и подава отчети в НАП. Установено е разминаване между данните посочени в спорните фактури ,досежно материално-отговорното лице и актуалните данни вписани в Търговския регистър.

Относно доставките от „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 93 289,99 лв. по 88 фактури, издадени от „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД за данъчните периоди: от м. 08.2016 г. до м. 01.2017 г., м. 04.2017 г. и м. 05.2017 г. В резултат на връчено ИПДПОЗЛ в хода на извършената насрещна проверка от посочения доставчик са представени копие от спорните фактури, с предмет доставка на строителни материали - дъски, шперплат и др. и наем на кофраж, придружени със стокови разписки, счетоводен регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“, договори за наем на кофраж, инвентарна книга, фактури, издадени от предходни доставчици, за които е отбелязано, че са с „рисков профил“ съгласно базата данни на НАП.

С оглед на посочените данни от договорите за наеми е констатирано, че в хода на ревизията не са представени доказателства, изразяващи се в писмени уведомления и други доказателства, с които наемателят е уведомявал наемодателя за съответното местонахождение на наетото имущество, в т.ч. и за евентуални писмени съгласия и откази за промяна на това местонахождение, каквото е изискването по договорите. И при този доставчик , както при предходния е установено, че за част от датите, за които са издадени фискални бонове няма данни от дружеството

–доставчик да е отчитал продажби и подавал отчети в НАП. Установено е разминаване между данните посочени в спорните фактури ,досежно материално-отговорното лице и актуалните данни вписани в Търговския регистър. Така например като МОЛ е посочен В. Б. М., който никога не е имал участие като собственик или управител на „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД. През периодите от 10.12.2015 г. до 17.06.2016 г., В. М. е заемал длъжност – експерт търговия във „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД, като трудовият договор е прекратен месец и половина преди издаването на първата фактура от „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД към „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД. Това обстоятелство обаче е ирелевантно към правото на данъчен кредит , поради което не следва да се обсъжда в настоящето изложение.

По отношение на транспорта на стоките е отбелязано, че доставчиците са посочили, че същият е за закупените строителни материали и наетото строително оборудване от жалбоподателя и е за сметка на купувача. В тази връзка от ревизираното дружество не са представени пътни листа, товарителници и други транспортни документи, с които да се докаже действителната реализация на транспортната услуга по превоз на фактурираните строителни материали и строително оборудване. Не са представени данни и доказателства транспортирането на стоките да е извършено и от транспортно дружество за сметка на жалбоподателя „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД. Липсва и всякаква информация относно това от къде са превозвани стоките, с какви транспортни средства, какъв е маршрутът на движение, кога са натоварени и впоследствие разтоварени, от кого и как са натоварени, с оглед обстоятелството, че по данни от представените инвентари книги спорните доставчици не притежават подемна и товаро-разтоварна техника.

Ревизиращият екип е подчертал, че спорните доставчици през периода на регистрацията си по ЗДДС отчитат значителни по размер обороти с минимални задължения за дължим данък върху добавената стойност, за която дейност дружествата не разполагат с ресурси, кадрови и материално-технически потенциал. Това обстоятелство е прието, като индикация за създаване на документи и фиктивно отчитане на стопански операции, без да е налице реално извършвана стопанска дейност от процесните доставчици и фактическа реализация на стоките.

Относно фактурите за наем на скеле и кофраж е отбелязано, че съгласно договорите за наем, страните договорят условията по между си относно предмет на договора и цена; права и задължения на наемодателя; права и задължения на наемателя; срок на договора, прекратяване; предаване, връщане на скелето; поверителност; други условия. По данни от

приемо-предавателните протоколи /ППП/, към договорите за наем е установено, че те са съставени на датите на съответните фактури, издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, удостоверявайки предаването на скелето или кофража като в тях се съдържат данни от фактурите. В ППП е посочено, че наемателят приема без забележка скелето от Наемодателя. Впоследствие се подписват протоколи, с които наемателят връща на Наемодателя скелето, съгласно конкретните договори и издадени фактури /описани по номер и дата/. Наемодателят приема без забележка скелето от Наемателя. Относно договорите за наем, наетите активи - на кофраж, строителни материали, скеле, платна и други активи, органите по приходите са отбелязали, че те не се идентифицират по вид, количество, технически характеристики, параметри, инвентарни номера и др. Също така е посочено, че за един и същ период от време, през който се определят наемните отношения се договаря различна по размер цена, без да има никакви обективни обосновки за нейното формиране. Доколкото обаче, разпоредбата на чл.9 от ЗЗД прогласява свобода на договаряне, която с още по-голява сила важи за взаимоотношенията между търговци, изтъкнатите непълноти не оказват влияние на тези взаимоотношения, а още по-малко може да се призумира измамна цел при договарянето.

При анализ на данните на договорите за наем на скеле и издадени на жалбоподателя фактури от спорните доставчици е установено, че периода на ползване на скелето под наем, е налице дублиране на периоди, през които наемните отношения едновременно се документират с различни договори и фактури. Фактурите за наем на скеле се издават от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД още при сключването на договорите за наем и се отнасят за целия период на договорените наемни отношения. При това положение според органите по приходите фактурирането на съответната услуга не се извършва при нейното приключване /удостоверено с представени приемо-предавателни протоколи за връщане на скелето/, а предварително с договарянето на съответния наем.

Ревизиращите органи са изготвили в табличен вида справка, съдържаща данни за сключените договори, издадените фактури и периода на ползване на скеле и кофраж под наем, съответно от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД, „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД, която показва дублиране на периоди, през които наемните отношения едновременно се документират с различни договори и фактури. Така например през периодите от 20.08.2016 г. до 22.08.2016 г. за наема на кофража има два различни договора – 02.08.2016 г. и 20.08.2016 г., като наемът през същия период се



отчита двукратно с фактури.

Ревизиращите органи са посочили, че доколкото „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД не представя информация за последващата реализация на стоките и услугите, получени по фактурите, издадени от спорните доставчици потвърждава обстоятелството, че се касае за отчитане на фиктивни покупки. Липсват и доказателства , дали закупените строителни материали са вложени в строителството на конкретни обекти, извършването на определени СМР или последващата им продажба от страна на ревизираното дружество.

Такива са и констатациите на вещото лице К. по назначената по делото ССЧЕ: „ ...Не са предоставени документи и счетоводни справки за фактури за последващите доставки, по които жалбоподателят продава на трети лица свои клиенти, закупените стоки/услуги по процесите доставки, както и счетоводни справки как са отразени последващите доставки в счетоводството на „Атанасов АКЗ“ ЕООД и има ли отразени приходи от тях...“ , поради което и вещото лице не е отговорило на въпрос №3 от експертизата .Видно от изявлението на проц.представител на жалбоподателя на стр.277 от делото, жалбоподателя не притежава други доказателства ,за да се отговори на този въпрос ,поради което съдът приема за вярна констатацията на ревизиращите за липса на доказателства, дали закупените строителни материали са вложени в строителството на конкретни обекти, извършването на определени СМР или последващата им продажба от страна на ревизираното дружество.

От отговора на вещото лице по останалите въпроси се установява ,че процесите фактури, издадени от „АДС Рейстудио“ ЕООД, „ИБ 2013“ ЕООД и „ВМ Строймаркет“ ЕООД, са отразени в счетоводството на жалбоподателя по съответните сметки / Таблица 1/ . Включени са в дневниците за покупки на жалбоподателя по месеци, което е описано подробно по месеци в т.1 на констативно - съобразителната част на експертизата.В табличен вид е отразено и плащането ,което не е по всички фактури. Всички плащания, за които има отбелязано, че има удостоверяващ документ са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя по кредита на счетоводна сметка 501 „Каса в лева“.

Съдебната практика ,към която и настоящият съдебен състав се придържа е категорична , че за да се ползува получателя по една доставка от данъчната привилегия да приспадне платения от него ДДС е необходимо да установи на първо място ,че доставката е реално извършена , по аргумент на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС т.е стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В този смисъл са и решенията на СЕС - Решение

06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др.

С оглед обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно 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. Не се установи наличие на приемно-предавателни протоколи, в които стоките предмет на доставките да са индивидуализирани. В хода на ревизията не са представени доказателства, които да опровергават извода на ревизиращите, че прекия доставчик притежава търговски потенциал / материална, техническа и кадрова обезпеченост / за извършване на процесната доставка. Правилен е извода на органа по приходите, че доставката единствено е документирана, без да е реално извършена. Обстоятелството, дали е налице или не плащане по фактурите е ирелевантно обстоятелство, доколкото плащането не е елемент от фактическия състав за приспадане на ДДС.

Начислявайки ДДС без да е налице реална доставка какъвто е настоящият случай обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне дан.кредит като получател на доставката. Действително съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници, складове или, че разполага с технически възможности за изпълнението им / собствени или наети МПС –та/ , дали има плащане по фактурите, регистриране касови апарати от доставчиците и т.н, без органа да е установил въз основа на обективни данни, че това лице е знаело или е било длъжно да знае, че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от дан.измама, извършена от посочения издател или от др. стопански субект нагоре по веригата / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС, Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС, Решение № 2364/19.02.2013г по к.а.д № 6075/2012г на ВАС, Решение на СЕС по дело С-324/11; С-80/11г; С-142/11; С-18/13. Позоваването на практиката на С. и СЕС не освобождава съда от задължението да прецени доказателствата за наличие на предпоставките за признаване на данъчния кредит по ЗДДС, първата от които е осъществяване на доставките на стоки и услуги по спорните фактури. От значение за признаване право на ДК е данъкът да е начислен правомерно, което означава да е налице данъчно събитие, т. е да е прехвърлено правото на собственост върху стоките или да са извършени услугите. Изводите на съда не са в противоречие с цитираните от жалбоподателя в жалбата му решения на СЕС, както и с

други в същия смисъл, тъй като в своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство. Именно неустановената реалност на доставките е основание да се направи извод за неправомерно начисление на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС. Правилото, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена доставка, важи с пълна сила по отношение на процесните доставки. Законът не свързва правото на данъчен кредит, единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки, което представлява предпоставка за начисляване на данък от доставчика и съответно - за възникване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, каквото в случая не е налице.

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. 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. Представените по делото извлечения от счетоводна сметка 401 „Доставчици“ не позволява проследяване на паричните потоци, а липсата на доказателства за заприхождаване на получените стоки, оборва твърдението на жалбоподателя, че реално е получил стоките от конкретните доставчици посочени във фактурите.

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.). В настоящия казус липсват доказателства за разходите, направени във връзка с покупката /доставката/, нито разходи за наем на складово помещение, разходи за заплати и т.н

В тежест на ревизираното лице е да установи, при условията на пълно доказване, че в негова полза е възникнало субективното материално право на приспадане на данъчен кредит. В случая в тежест на жалбоподателя е било да установи, че доставките, за които претендира

ползване на данъчен кредит, са реално извършени - стоките са закупени именно от „АДС Рейстудио” ЕООД, „ИБ 2013” ЕООД и „ВМ Строймаркет” ЕООД –преки доставчици на жалбоподателя и е прехвърлено правото на собственост върху стоките чрез предаването и приемането им и др.

От събраните по време на ревизията доказателства и от представените в съдебната фаза на процеса такива ,не може да се направи категоричен извод , спорните доставчици да са могли да осъществят и да са осъществили дейности по повод получаване на крайния дължим резултат. Обстоятелството ,че липсват доказателства за последващи доставки с придобитите от жалбоподателя стоки и услуги ,макар да няма пряко отношение към правото на данъчен кредит ,то същото е индикация за това, че разходите по процесните фактури не са разходи за дейността му. Според т. 31 от решението на СЕС по дело С-285/11, Б., за да се установи, че по доставките е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки /услуги/ са били използвани за извършването на облагаеми сделки. Проверката се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. Според т. 32 от същото решение националната 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, за да определи дали получателят може да упражни право на приспадане на основание на процесните доставки /вж. в този смисъл и решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, С-273/11, точка 53/. Съгласно правилото на чл. 154, ал. 1 ГПК, доказателствената тежест е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане. В същия смисъл е и т. 37 от решението на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К". Според т. 37 и 38 от решението на СЕС по делото Б. право на приспадане не следва да бъде признато, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право от страна на самото данъчно задължено лице с измамна цел или с цел злоупотреба. В случая органа по приходите не оспорва ,че фактурираните доставки въобще не са извършени,а че липсват доказателства / кадрова,техническа и материална обезпеченост на доставчиците/ за извършването им от посочените във фактурите дружества. Изводите на ревизиращите ,че не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделката, която не е осъществена реално / въпреки ,че е счетоводно отразена / ,както и че получателят на фактурата не е възможно да не знае, че тя не

отразява реална доставка, по която той е страна, поради което и с декларирането ѝ като такава с право на данъчен кредит претендира право, за което знае, че не е възникнало се споделят от настоящата инстанция.

Обобщавайки всички изложени факти и доказателства, събрани по реда на ДОПК, както от ревизираното дружество, така и от доставчиците, правилно органа по приходите е приел за недоказано реалното извършване на доставки на стоки по всички фактури, издадени от процесните доставчици на жалбоподателя.

Органите по приходите са извършили подробен анализ за всяко едно от относимите към доставките обстоятелства, в това число относно транспорта, съхранението, товаро-разтоварните дейности, плащането по доставките и поведението на процесните доставчици, като са направили правилен и законосъобразен извод, че не са налице реално извършени доставки на стоки и в частност на услуги под наем на скеле и кофраж.

Не са представени доказателства относно мястото на съхранение и складиране на стоките и материалите, мястото на предаването на стоките. Не са установени безспорни данни, че доставчиците действително са наели склад, който е бил стопанисван и от трите дружества, с оглед обстоятелството, че не са декларирани изплатени доходи към наемодателя, както и че същият не е подавал годишни данъчни декларации за част от периодите и не е деклариран доходи от наем.

Отчетено е, че доставчиците „ИБ 2013“ ЕООД, „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД и „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органите на НАП на основание чл. 176 от ЗДДС за установени данъчни нарушения.

Следователно независимо, че „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД притежава данъчни документи, съставени в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, тези документи не са съставени във връзка с реална доставка на стока, по която той е получател.

При тези обстоятелства органите по приходите правилно са приели, че не са налице условията на чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС и на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за м. 06.2017 г. общо в размер на 21 601,21 лв. по фактурите, издадени от „АДС РЕЙСТУДИО“ ЕООД; за м. 12.2014 г., м. 02.2015 г. и м. 03.2015 г. общо в размер на 4 474,21 лв. по фактурите, издадени от „ИБ 2013“ ЕООД и за периодите от м. 08.2016 до м. 01.2017 г., м. 04.2017 г. и м. 05.2017 г. общо в размер на 93 289,99 лв. по фактурите, издадени от „ВМ СТРОЙМАРКЕТ“ ЕООД и жалбата срещу РА, установяващ посочените задължения следва да се отхвърли.

Предвид изхода от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на

ответника ,юрисконсулско възнаграждение в размер на 5242 лв ,съгл. Чл.8 т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения,в редакцията към 30.07.2020г.

Водим от горното ,съдът

### Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4,представявано от управителя А. Х. А., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220420005596-091-001 от 08.04.2022 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 985/24.06.2022г на зам.директора на Дирекция „ОДОП“ ,с който са определените задължения по ЗДДС в размер на 120 166,91 лв. и лихви за забава общо в размер на 65 461,28 лв. за данъчните периоди: м. 12.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 03.2015 г., м. 05.2015 г., от м. 08.2016 г. до м. 06.2017г.

ОСЪЖДА „АТАНАСОВ АКЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 4,представявано от управителя А. Х. А. да заплати на ТД на НАП сумата 5242 лв – юрисконсулско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните ,че е изготвено.