

РЕШЕНИЕ

№ 35515

гр. София, 28.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в
публично заседание на 12.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Шишкова

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **3015** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „БЕСТ - 2“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] (срещу Търговска база „М.“), представлявано от управителя И. К. П., депозирана чрез Адвокатско дружество „Б. и Т.“, представлявано от управляващите съдружници – адв. В. Б., САК и адв. Т. Т., САК срещу потвърдената част на Ревизионен акт (РА) № Р-22220221006463-091-001/14.10.2022 г., издаден от Ц. М. П., началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., орган възложил ревизията и Г. П. Т., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – В. Т. - ръководител на ревизията с Решение № 8/05.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д „ОДОП“) - С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, с която на „БЕСТ 2“ ЕООД е отказано право на данъчен кредит по 8 фактури издадени от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и са определени допълнително задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м. юли 2021 г. в размер на 36 000,00 лв., ведно със съответните лихви за забава към 14.10.2022 г. в размер на 4 582,58 лева.

В жалбата са изложени съображения за необоснованост и незаконосъобразност. Твърди се неправилно приложение на материалния закон в противоречие със задължителната съдебна практика (Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. по тълкувателно дело 7/2004 г. на Общото събрание на съдиите от Върховния административен съд), според която „Получателят по конкретната доставка е обвързан само от действията на прекия си доставчик, който следва да отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета.“. Сочи се липса на

доказателствена обезпеченост на фактическите обстоятелства, въз основа на които е направен извод за наличие на специалните изисквания на чл. 177 от ЗДДС. Като относими към конкретиката на настоящия казус са цитирани решения на Европейския съд по правата на човека от 22.01.2009 г. по делото на „Булвес“ АД срещу България, жалба № 3991/2003 г., Пети състав и по делото „Optigen and others“. Поставен е акцент върху предмета на доставките – строително монтажни работи на обект „Университет „Проф. д-р А. З.“ – [населено място]“, приемането им с протоколи образец 19 в съответствие с условията на сключения договор и приложената към него количествено стойностна сметка. Сочи се, че в периода на изпълнение на СМР услуги доставчикът е разполагал с необходимата техническа и кадрова обезпеченост (наети 8 лица по граждански договори). Твърди се, че „БЕСТ-2“ ЕООД, като подизпълнител на „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД по Договор № 49 от 25.02.2020 г. с възложител Университет „Проф. Д-р А. З.“ – Б., е получил частично плащане със закъснение поради настъпили промени в одобрените количествено стойностни сметки. Обърнато е внимание на представените документи към жалбата против Ревизионния акт – Разрешение за строеж № 210 от 01.12.2020 г. издадено, на основание чл. 148, ал. 1, ал. 2 и ал. 4 вр. чл. 152, ал. 1 от ЗУТ от [община]; Акт № 15 за установяване годността за приемане на строеж от 30.03.2022 г. издаден от Държавна приемателна комисия; Удостоверение, издадено от ректора на Университета изх. № 3006 от 03.11.2020 г.; Договор за изпълнение на СМР от 23.11.2022 г. между „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД и „БЕСТ – 2“ ЕООД, които според жалбоподателя опровергават тезата на органите по приходите за липса на документи за участие на „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД в изпълнението на СМР, възложени му от „БЕСТ 2“ ЕООД като подизпълнител на „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД. Застъпено е становище за съществено противоречие на приложените при определяне на данъчните задължения материално правни норми с практиката на СЕС и на Върховния административен съд, включително и на дирекция „ОДОП“, обосновано с липса на установени нарушения на данъчното законодателство от дружеството жалбоподател, а и на доказателства, установяващи знание за участие в симулативни действия, които имат за цел отклонение от данъчни задължения. С позоваване на Писмо на изпълнителния директор на НАП изх. № 20-00-134 от 21.06.2013 г. и Становище изх. № 20-00-134 от 21.06.2013 г. на ЦУ на НАП относно ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит в хипотезите на липса на доставка, както и на съдебни решения на Върховния административен съд (Р. 10880/30.07.2012 г. по адм. д. 9589/2011 г., I отд., Р. 9680/04.07.2012 г. по адм. д. 15428/2011 г., VIII отд., Р. 9369/28.06.2012 г. по адм. д. 13480/2011 г., VIII отд., Р. 9375/28.06.2012 г. по адм. д. 15425/2011 г., VIII отд., Р. 9603/03.07.2012 г. по адм. д. 10749/2011 г., VIII отд., Р. 10419/16.07.2012 г. по адм. д. 10408/2011 г., I отд.), сочени като съблюдаващи принципните положения на решение на СЕС по обединени дела С-80/11 и С-142/11, е мотивирано искане за отмяна на оспорената част на РА № Р-22220221006463-091-001/14.10.2022 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП – В. Т. и потвърдена с Решение № 8/05.01.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С..

В проведените съдебни заседания процесуалният представител на дружеството жалбоподател – адв. Б., САК поддържа направеното искане в жалбата и аргументите, с които е обосновано. Ангажира писмени доказателства и експертно становище на вещо лице в подкрепа на тезата, че като получател по доставки с право на данъчен кредит „БЕСТ - 2“ ЕООД не може да носи отговорност за действия или бездействия на своя доставчик. В представената писмена защита (л. 189 – л. 192) доразвива тезата, че изводите на органите по приходите относно реалността на доставките от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД са резултат единствено на предположения. Застъпна становище, че ангажираните доказателства са достатъчни, за да установят с необходимата категоричност реалността на извършените СМР от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“

ЕООД. Претендира възстановяване на направените разноски.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ чрез процесуалния си представител – главен юрисконсулт Ж. Н. оспорва жалбата. Обръща внимание на късното представяне на доказателства, които жалбоподателят сочи като обосноваващи фактическото извършване на СМР от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, а и на установената свързаност между „БЕСТ-2“ ЕООД и „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД – един и същ управител и един и същ едноличен собственик на капитала – ФАМИЛНА ФОНДАЦИЯ „ПАЛЕВИ“. Соци, че предоставените на вещото лице протоколи образец 19 от 01.06.2023 г., 08.06.2023 г. и 30.06.2023 г. за приемане изпълнението на СМР са частни документи и не носят информация за лицето, което ги е подписало. В писмено становище (л. 184 – л. 187) прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Позиовава се на установената от органите по приходите незаведената аналитично сметка „611 – разходи за основна дейност“ в счетоводството на „БЕСТ-2“ ЕООД, на липсата на данни за наети по трудово правоотношение лица от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, включително и за подавани декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ и декларации обр. 1 и обр. 6, на липсата на материална доказателствена сила на протоколите образец 19, приложени към фактурите за извършени СМР от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД. Оспорва достоверността на представените в съдебното производство протоколи образец 19 от 01.06.2023 г., от 08.06.2023 г. и от 30.06.2023 г., с които се твърди, че е прието изпълнението на възложените СМР от „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД на „БЕСТ 2“ ЕООД, с оглед на подписания година по-рано Акт за приемане на годността на обекта от 20.03.2022 г. Като значимо за правилното приложение на материалния закон в конкретния казус се сочи и установеното и от заключението на ССЧЕ неплащане на задълженията по издадените фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД не само в рамките на ревизирия данъчен период – м. юли 2021 г., но и към момента на провеждане на съдебното производство. От съда се иска да остави в сила оспорената част на ревизионния акт. Претендира се юрисконсултско възнаграждение съобразено с изискванията на чл. 161, ал. 1 от ДОПК.

Софийска градска прокуратура не е изразила становище по жалбата и не участва със свой представител в съдебното производство.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София - град въз основа на приложените доказателства и становището на страните, съобразно правомощията по чл. 160 от ДОПК, прие за установено от фактическа страна:

Ревизионното производство е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221006463-020-001/16.11.2021 г. (л. 1, папка Приложение № 1), издадена от Ц. М. П. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. Т., с делегирани правомощия по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-78 от 08.11.2021 г. (л. 24 – л. 25 и л. 119 – л. 120), на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник изпълнителен директор на НАП (л. 116 – л. 118).

Ревизията е възложена на екип от органи по приходите при ТД на НАП – В. Т. – ръководител на ревизията Г. П. Т. – главен инспектор по приходите и М. В. М. – старши инспектор по приходите, включени в Заповедта на зам. изпълнителния директор на НАП № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. (л. 117), с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 121) са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, а със Заповед № З-ЦУ-3341 от 16.11.2021 г., вх. № 20-00-650 от 16.11.2021 г. по описа на ТД на НАП – С. на зам. изпълнителния директор на НАП (л. 122 - 123), в кръга на делегираните правомощия по т. 3 от Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от

21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 121) е възложено производствата по данъчно осигурителен контрол по отношение на посочените в приложението към заповедта данъчно задължени лица (л. 122-гръб – л. 123), за които компетентна, съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП – С., да се извършат от служители на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г.

В обхвата на ревизията са включени задълженията на „БЕСТ-2“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. К. П., по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. май 2020 г. и м. юли 2021 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 23.12.2021 г. (Протокол за сваляне на съобщение по чл. 32 от ДОПК № Р-22220221006463-П32-001 от 23.12.2021 г. – л. 11, папка Приложение № 1). По повод връчването на заповедта на 25.11.2021 г. и на 07.12.2021 г. е посетен адресът за кореспонденция и адрес по чл. 8 от ДОПК на „БЕСТ – 2“ ЕООД – [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1. Не е установена връзка с управител и/или представляващ дружеството. В Протоколите, с които са документирани тези действия (л. 3 и л. 4 – л. 5, папка Приложение № 1) е отразено, че на адреса се намира жилищна кооперация, а от портиера е предоставена информация, че управителят И. П. е бил наемател, но не живее там от около 3 месеца, защото жилището се ползва от собственика.

Изготвено е Съобщение за връчване по чл. 32 от ДОПК № Р-22220221006463-С32-001 от 08.12.2021 г. (л. 6, папка Приложение № 1), изпратено за връчване на 08.12.2021 г. на деклариран от „БЕСТ-2“ ЕООД електронен адрес за кореспонденция с НАП – [\[електронна поща\]](#). Електронната пратка към съобщението не е активирана. Изпратени са и Покани по чл. 32 от ДОПК № Р-22220221006463-999-001 от 13.12.2021 г. и № Р-22220221006463-999-002 от 13.12.2021 г. (л. 7 и л. 8, папка Приложение № 1) за връчване по пощата с обратна разписка на адреса за кореспонденция – [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 и на предходен деклариран в Търговския регистър адрес – [населено място], [улица], ет. 5, ап. 13. Обратните разписки са върнати на 17.12.2021 г. с отметка „лицето непознато на адреса“ (л. 9 и л. 10, папка Приложение № 1).

На 14.01.2022 г. на ревизираното лице – „БЕСТ-2“ ЕООД е връчено електронно, по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на електронен адрес [\[електронна поща\]](#) (л. 78-гръб – 79, папка Приложение № 2) Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22220221221807-040-001 от 04.01.2022г. (л. 76 – л. 78, папка Приложение № 2).

С Протокол № 1661176 от 01.03.2022 г. (л. 80, папка Приложение № 2) е документирана извършена проверка в деловодната програма, при която е установено, че и след изтичане на указания 14-дневен срок след връчване на Искането за представяне на документи и писмени обяснения, такива не са представени от ревизираното дружество „БЕСТ-2“ ЕООД. Констатирано е, че не е представена и декларация, в която е отразено място за провеждане на ревизията, където да се предоставят за преглед на органите по приходите оригинали на изискваните счетоводни документи и регистри.

Въз основа на тези констатации, ревизиращият екип е приел, че са налице основанията, визирани в чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК. Изготвени са

Уведомление № Р-22220221006463-139-001 от 01.03.2022 г., на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК (л. 81 – л. 82, папка Приложение № 2), връчено електронно на 29.03.2022 г. (л. 82-гръб и л. 85),

Уведомление № Р-22220221006463-113-001 от 01.03.2022 г., на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК (л. 83, папка Приложение № 2), връчено електронно на 29.03.2022 г. (л. 84 и л. 85),

и Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице №

Р-22220221006463-040-002 от 01.03.2022 г. (л. 86, папка Приложение № 2), връчено електронно на 29.03.2022 г. (л. 87 и л. 88).

Междувременно са предприети действия за лично връчване на документите с посещения на адреса за кореспонденция и адрес по чл. 8 от ДОПК – [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, документиран с Протоколи от 04.03.2022 г. и 07.03.2022 г., при които отново не е открит управителят и представляващ ревизираното дружество, или упълномощено от него лице. По пощата са изпратени Покани за връчване по чл. 32 от ДОПК с обратни разписки.

Със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия № Р-22220221006463-020-002 от 21.03.2022 г. издадена от органа възложил ревизията (л. 13), връчена електронно на 29.03.2022 г. (л. 14 и л. 15) срокът за извършване на ревизията е удължен до 20.05.2022 г.

Извършени са насрещни проверки на доставчици на „БЕСТ 2“ ЕООД, възложени с Резолуции на органа, възложил ревизията Ц. П. – началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – В. Т. или определения ѝ заместващ служител с компетентност по чл. 45, чл. 46, чл. 110, чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 129, ал. 2, т. 2 от ДОПК, а именно на:

„ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (Резолуции № П-22220221221807-ОРП-001 от 23.12.2021 г., № П-22220221221807-ОРП-002 от 13.01.2022 г., № П-22220221221807-ОРП-003 от 31.01.2022 г. – л. 18, л. 19 и л. 20, папка Приложение № 2)

„П. ЕООД, ЕИК[ЕИК] (Резолуция № П-22221721221806-ОРП-001 от 23.12.2021 г. – л. 30, папка Приложение № 2)

„ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (Резолуции № П-22221021221804-ОРП-001 от 23.12.2021 г., № П-22221021221804-ОРП-002 от 14.01.2022 г., № П-22221021221804-ОРП-003 от 21.03.2022 г. – л. 51, л. 52 и л. 53, папка Приложение № 2).

Резултатите от проверките са обективирани в протоколи, към които са приложени и представените, изискани от органите по приходите документи:

№ П-22220221221807-141-001 от 24.02.2022 г. (л. 15 – л. 16, папка Приложение № 2),

№ П-22221721221806-141-001 от 14.01.2022 г. (л. 26 – л. 28, папка Приложение № 2)

№ П-22221021221804-141-001 от 17.05.2022 г. (л. 49 – л. 50, папка Приложение № 2).

С Протокол № Р-22220221006463-П.-001 от 06.01.2022 г. (л. 99 – л. 101, папка Приложение № 2) са присъединени - Протокол № П-22220221069259-073-001 от 27.10.2021 г. (л. 102 – л. 103, папка Приложение № 2) за резултатите от извършена предходна проверка на факти и обстоятелства на „БЕСТ 2“ ЕООД, УИН П-22220221069259 (л. 102 – л. 104, папка Приложение № 2), и приложените и събрани при тази проверка документи и доказателства (л. л. 105 – л. 176, папка Приложение № 2).

Въз основа на публичните данни от Търговския регистър и данни от информационните масиви на НАП е установено, че ревизираното дружество „БЕСТ 2“ ЕООД е вписано в Търговския регистър през 2004 г. Пререгистрирано е на 03.06.2008 г. Към датата на пререгистрацията е било с капитал в размер на 5 000 лева собственост на Г. Ц. Н. и с адрес на управление – [населено място], район „О.“ [улица], вх. А, ет. 5, ап. 13. Управител на дружеството към този момент, а и до 06.04.2016 г. е бил Б. И. С.. (л. 177 – л. 178, папка Приложение № 2)

В периода 06.04.2016 г. – 10.06.2020 г. едноличен собственик на капитала е бил Б. И. С., а за част от този период - от 06.04.2016 г. – 09.05.2019 г. управител на дружеството е К. Темеклиев П.. Считано от 19.05.2019 г. управител на дружеството е И. К. П., а от 10.06.2020 г. капиталът е собственост на ФАМИЛНА ФОНДАЦИЯ ПАЛЕВИ, ЕИК[ЕИК].

Адресът на управление и адрес по чл. 8 от ДОПК, на който са извършвани посещенията от ревизиращия екип за връчване на документи в ревизонното производство – [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 е вписан в ТРРЮЛНЦ на 26.07.2017 г. и е променен на 02.06.2022 г. когато е

вписан Актуален дружествен договор, според който адресът за кореспонденция и седалище на „БЕСТ 2“ ЕООД вече е [населено място], район „П.“, [жк], [улица] (срещу Търговска база „М.“). Като свързани лица, по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, по отношение на управителя на „БЕСТ 2“ ЕООД в ревизионното производство са установени и „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ИНВЕСТСТРОЙ 8“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (л. 179, папка Приложение № 2)

През ревизираните периоди – м. май 2020 г. и м. юли 2021 г. основната дейност на дружеството е строителство на жилищни и нежилищни сгради. „БЕСТ 2“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС по избор независимо от облагаемия оборот, считано от 19.10.2016 г. (л. 180, папка Приложение № 2).

Органите по приходите са установили, че дружеството жалбоподател е притежавало недвижими имоти и МПС през ревизираните периоди (л. 179-гръб и л. 187 – л. 188, папка Приложение № 2). Установени са и данни за открити две разплащателни сметки с титуляр „БЕСТ 2“ ЕООД – в „АСЕТ Б.“ за периода 12.02.2019 г. – 24.09.2020 г. и в Ю. БЪЛГАРИЯ, считано от 24.08.2020 г. (л. 186, папка Приложение № 2). В ревизионното производство не са представени банкови извлечения, удостоверяващи наличности и движения по банковите сметки, както и документи за плащания от клиенти, включително за извършени плащания от „БЕСТ 2“ ЕООД към доставчици.

От наличната информация в данъчното досие на ревизираното дружество е установено, че са подадени в срок СД по ЗДДС и регистри на магнитен носител за данъчни периоди м. май 2020 г. и м. юли 2021 г. - вх. № 22021868088 от 15.06.2020 г. и вх. № 22021988801 от 16.08.2021 г. Декларирани са облагаеми доставки с данъчна ставка 20 % с общ размер за двата ревизирани периода 231 065,51 лева, от които

– за м. май 2020 г. – продажби – 186 566,90 лева

- за м. юли 2021 г. – продажби – 44 498,61 лева.

Не са декларирани освободени доставки, ВОД, износ и др. специфични доставки, по смисъла на ЗДДС.

В дневниците за продажби са отразени

за данъчен период м. май 2020 г. – фактура № [ЕГН] от 15.04.2020 г. с получател Университет „Проф. д-р А. З.“ – Б. с данъчна основа 186 566,90 лв. и начислен ДДС – 37 310,57 лв. с предмет – „продажба“

за данъчен период м. юли 2021 г. – фактура № [ЕГН] от 08.06.2021 г. с получател „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД с данъчна основа 50 000 лева и начислен ДДС в размер на 10 000 лева, с предмет – продажба.

Установено е, че декларираният в СД по ЗДДС за данъчен период **м. май 2020 г.** резултат – ДДС за възстановяване в размер на 2,76 лв. – не е възстановен и не е приспаднал, а декларираният **за данъчен период м. юли 2021 г.** резултат – ДДС за внасяне в размер на 1 100,25 лв. е внесен на 29.04.2021 г.

Въз основа на данни от информационната система на НАП е установено, че „БЕСТ 2“ ЕООД не е включило при формиране на резултата за данъчен период м. май 2020 г. в подадената СД по ЗДДС, както и в Дневника за продажби, издадена фактура № [ЕГН] от 26.05.2020 г. с данъчна основа 190 593,44 лева и ДДС в размер на 38 118,60 лева с получател „Водоснабдяване и Канализация“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], който е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит.

По данни на информационните масиви на НАП са установени и подробно описани в Ревизионния доклад фактурите, включени в СД по ЗДДС за ревизираните периоди, по които „БЕСТ 2“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит –

за данъчен период м. май 2020 г. – в размер на 37 313,33 лв. (стр. 12 – стр. 13 от РД – л. 37гръб – л. 38)

за данъчен период м. юли 2021 г. – в размер на 8 899,75 лв. (стр. 14 – стр. 16 от РД – л. 38гръб – л. 39).

В Ревизионния доклад при преценка на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК е посочено, че въпреки, че ревизираното дружество не е представило ведомости за работни заплати, присъствени форми, заповеди за командировки и др. удостоверяващи полагането на труд документи, за ревизираните периоди в дружеството са работили по трудово правоотношение 5 лица за данъчен период м. май 2020 г. съгласно подадени уведомления по чл. 62 от КТ – 1 технически ръководител, 1 строителен техник, 1 организатор група строителство и 2 работници строителство, а през м. юли 2021 г. – 3 лица – 2 организатори група строителство и 1 строителен инженер (л. 189, папка Приложение № 2).

Подробно са анализирани представените документи при извършената насрещна проверка на доставчика „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД

1.1. процесната фактура № [ЕГН] от 21.04.2020 г. издадена от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 46 093,78 лева и начислен ДДС в размер на 9 218,75 лв. с предмет – подробно описани стоки по вид, количество и единична цена в 23 позиции, с включена транспортна услуга на стойност 208,33 лева без ДДС (л. 36, папка Приложение № 2)

1.2. Банково извлечение от „Интернешънъл Асет Банк“ АД за извършен на 23.04.2020 г. паричен превод от „БЕСТ 2“ ЕООД на сумата от 51 177,43 лева (л. 39 и л. 43-гръб и л. 47-гръб, папка Приложение № 2)

1.3. Справки от счетоводни статити 63, 127 и 134, по които са осчетоводени сумите по процесната фактура № [ЕГН] от 21.04.2020 г. (л. 37, л. 38 папка Приложение № 2)

1.4. проформа фактура № [ЕГН] от 17.03.2020 г. издадена от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД с получател „БЕСТ 2“ ЕООД с данъчна основа 42 647,86 лв. и ДДС 8 529,57 лв. с предмет на доставката конкретно описани по вид и количества стоки (л. 42-гръб, л. 48-гръб папка Приложение № 2)

1.5. проформа фактура № [ЕГН] от 23.03.2020 г. издадена от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД с получател „БЕСТ 2“ ЕООД с данъчна основа 3 000,83 лева и ДДС – 600,17 лв. с предмет – конкретно описани по вид, количества и единични цени строителни материали (л. 44 и л. 48, папка Приложение № 2)

1.6. Банково извлечение от „Интернешънъл Асет Банк“ АД за извършен от „БЕСТ 2“ ЕООД на 27.04.2020 г. паричен превод на сумата от 3 601,00 лева по сметка на „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД (л. 43, л. 47 папка Приложение № 2)

1.7. фактури, издадени от предходни доставчици на „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД - № [ЕГН] от 16.03.2020 г. издадена от „РАГАЛЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 29 940,00 лв. и начислен ДДС в размер на 5 988,00 лв. (л. 42, 46 папка Приложение № 2) и № [ЕГН] от 17.03.2020 г. с доставчик „ДЕКА ТРЕЙД“ ООД, ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 4 583,33 лв. и начислен ДДС 916,86 лв. (л. 42-гръб, л. 46-гръб папка Приложение № 2)

1.8. банкови извлечения от Ю. от 17.03.2020 г. и от 14.03.2020 г. за извършени плащания от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД по сметки на „РАГАЛЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ДЕКА ТРЕЙД“ ООД на задълженията по издадените фактури за доставки (л. 41, л. 45 папка Приложение № 2)

1.9. писмени обяснения на управителя на „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД (л. 35, папка Приложение № 2), според които закупените от „БЕСТ 2“ ЕООД с процесната фактура стоки са придобити за извършван ремонт в Бургаски университет, като основната част от стоките е била доставена в склада на фирмата в [населено място], а транспортът е осъществен от получателя на доставката „БЕСТ 2“ ЕООД. Посочени са доставчиците на „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД и са представени документи за извършени плащания по банков път, включително и от „БЕСТ 2“ ЕООД. Уточнено е, че сумите са преведени от „БЕСТ 2“ ЕООД въз основа на издадените проформа фактури, след което е издадена и процесната фактура № [ЕГН] от 21.04.2020 г. с данъчна основа 46 093,78 лева и начислен ДДС в размер на 9 218,75 лв. с предмет – подробно описаните стоки по вид, количество и единична цена в 23 позиции и транспортна услуга на стойност 208,33 лева без ДДС.

В Протокола от извършената насрещна проверка на доставчика „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е отразено, че не е връчено изготвеното Искане за представяне на писмени документи и обяснения № П-22221021221804-040-001 от 05.01.2022 г. по повод на извършваната ревизия на „БЕСТ 2“ ЕООД (л. 54 – л. 59, папка Приложение № 2), поради неоткриване на адреса за кореспонденция и адрес по чл. 8 от ДОПК на управител или на упълномощено от него лице. Установено е, че едноличния собственик на капитала и управител на дружеството - М. Н. В. е починал на 17.12.2021 г. (л. 74, папка Приложение № 2) като към момента на провеждане на ревизионното производство на „БЕСТ 2“ ЕООД и предприетите действия за извършване на насрещна проверка не е вписан нов управител (л. 66 – л. 67, л. 70 – л. 71 папка Приложение № 2).

Въз основа на данните от информационните масиви на НАП е установено, че „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 16.04.2020 г. и е deregистрирано на 12.10.2021 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Последната подадена СД по ЗДДС е за данъчен период м. август 2021 г. (л. 67 – л. 68, папка Приложение № 2). Към 21.03.2022 г. „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО.

Органите по приходите са констатирали, че „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е включило при формиране на резултата в СД по ЗДДС за данъчен период м. юли 2021 г. начисления ДДС по издадени фактури за доставки на „БЕСТ 2“ ЕООД, които са отразени и в дневника за продажби за данъчния период:

Фактура № [ЕГН] от 07.07.2021 г. с данъчна основа 23 605 лв. и начислен ДДС в размер на 4 721,00 лв., основание - извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 12.07.2021 г. с данъчна основа 24 105 лв. и начислен ДДС в размер на 4 821,00 лв., основание – извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 15.07.2021 г. с данъчна основа 24 000 лв. и начислен ДДС в размер на 4 800,00 лв., основание – извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 17.07.2021 г. с данъчна основа 25 000 лв. и начислен ДДС в размер на 5 000 лв., основание – извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 20.07.2021 г. с данъчна основа 23 960 лв. и начислен ДДС в размер на 4 792,00 лв., основание – извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 24.07.2021 г. с данъчна основа 23 500 лв. и начислен ДДС в размер на 4 700,00 лв., основание – извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 28.07.2021 г. с данъчна основа 21 000 лв. и начислен ДДС в размер на 4 200,00 лв., основание – извършени СМР по договор

Фактура № [ЕГН] от 31.07.2021 г. с данъчна основа 14 830 лв. и начислен ДДС в размер на 2 966,00 лв., основание – извършени СМР по договор.

В Ревизионния доклад е отразено, че по нито една от издадените фактури няма данни за плащания, „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД няма наети лица по трудови правоотношения и декларирани обекти. Посочено е и че дружеството е с установени задължения в особено големи размери за данъчен период м. юли 2021 г., включително и за ДДС, както и че управителят М. Н. В. е представляващ и управляващ съдружник на още 8 дружествата, които също имат задължения към бюджета.

Резултатите от ревизионното производство са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р-22220221006463-092-001 от 03.06.2022 г. (л. 32 - л. 42 и л. 1 – л. 11, папка Приложение № 2), изготвен като електронен документ с положени КЕП на ръководителя на ревизията Г. П. Т. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП – В. Т. и М. В. М. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП – В. Т., връчен електронно на 07.06.2022 г. заедно с приложените към него документи, доказателства и приложения (л. 43 и л. 44 – л. 45; и л. 12 и л. – л. 13 – л. 14, папка Приложение № 2).

На основание чл. 122, ал. 2, т. 1-т. 4, т. 8, т. 9 и т. 15 вр. ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК, е направено предложение за допълнително начисляване на ДДС, на основание чл. 66, ал. 1 и чл. 85, ал. 1 от ЗДДС, за данъчен период м. май 2020 г. - в размер на 75 429,25 лева и лихви за забава в размер на 15 387,19 лева, а за данъчен период м. юли 2021 г., въз основа на определена, на основание чл. 122, ал. 1 от ДОПК във вр. чл. 66, ал. 1 и чл. 85 от ЗДДС, данъчна основа за облагане в размер на 50 000 лева е определен размер на дължимия данък - 10 000 лева, от които деклариран и внесен към 29.04.2021 г. – 1 100,25 лева. Размерът на дължимите лихви за този период, според РД е 342,04 лева (л. 40-гръб и л. 42 и л. 9 и л. 11, папка Приложение № 2).

В РД е отразено, че издадените от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД и „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС Г.“ ЕООД фактури за доставки, по които „БЕСТ 2“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит са съставени при липса на доказателства за реално извършени доставки. За доставката на „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД е посочено, че не са представени категорични доказателства за извършена транспортна услуга.

С позоваване на основанията по чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС е посочено, че не са налице основания за приспадане на данъчен кредит в размер на 54,62 лв. и по 15 фактури за покупка на гориво (бензин и пропан-бутан), издадени от „Лукойл България“ ЕАД, „Петрол“ АД, „НИС Петрол“ ЕООД, „Инса 2002“ ЕООД и „Сакса“ ООД, поради непредставянето на документи от ревизираното дружество за ползването на горива за осъществяваната икономическа дейност - пътни книжки, пътни листове и др. Констатирано е, че закупеното гориво се изписва директно като разход и в този смисъл счетоводни отразявания не позволяват да се правят изводи за предназначението на използваното гориво.

За неначисления в срок ДДС по включената в СД по ЗДДС и дневника за продажби през м. май 2020 г. фактура, издадена през предходния данъчен период – 15.04.2020 г. е изчислена размера на дължимата лихва за периода 15.05.2020 г. – 14.06.2020 г. - 342,04 лв.

На 21.07.2022 г., в продължения срок за подаване на Възражение и доказателства по Ревизионния доклад (л. 1 – л. 3, папка Приложение № 3), ревизираното дружество „БЕСТ-2“ ЕООД е депозирало писмени възражения, по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведени с вх. № 53-00-1289#1 от 21.07.2022 г. (л. 4 - л. 8, папка Приложение № 3) и е представило доказателства (л. 9 - л. 105, папка Приложение № 3), подробно описани и в Ревизионния акт № Р-22220221006463-091-001 от 14.10.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията - Ц. М. П. – началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – В. Т. и ръководителя на ревизията Г. П. Т. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП – В. Т. (л. 46 - л. 47 и л. 17 – л. 19, папка Приложение № 1).

Въз основа на представените доказателства и изложените аргументи във Възражението преди издаване на Ревизионния акт са извършени допълнителни процесуални действия.

- връчено е на 10.08.2022 г. (л. 34 и л. 35, папка Приложение № 1) Искане за представяне на документи и писмени обяснения на задълженото лице № Р-22220221006463-040-003 от 08.08.2022 г. като е определен 14 дневен срок за представяне на документи (л. 32 – л. 33, папка Приложение № 1)

- в удължения с Решение № Р-22220221006463-106-001 от 24.08.2022 г. (л. 36 - л. 39, папка Приложение № 1) срок до 07.09.2022 г. са представени документи и писмени обяснения по ел. път, заведени в деловодна програма на офис В. с вх. № ИТ-00-1089 от 08.09.2022 г. – инвентарни книги за отчетните 2020 г. и 2021 г.; пътни листове за МПС собственост на „БЕСТ 2“ ЕООД за ревизираните периоди – м. май 2020 г. и м. юли 2021 г., фактури издадени от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД и „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, Договор за изпълнение на СМР от 16.06.2021 г. със страни „БЕСТ 2“ ЕООД – Възложител и „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД - изпълнител (л. 39 – л. 90, папка Приложение № 1)

- извършено е посещение на новия вписан и в Търговския регистър адрес за кореспонденция в

[населено място],[жк], [улица] (л. 91 – л. 93, папка Приложение № 1) където са предоставени оригинали на първичните счетоводни документи и регистри за ревизираните периоди и са приобщени допълнителни доказателства със съставения Протокол № 1666567 от 05.08.2022 г. (л. 94 - 142, папка Приложение № 1)

- получена е информация от Агенция „Пътна инфраструктура“ – вх. № 12-00-315 от 07.10.2022 г. (л. 143, папка Приложение № 1).

- извършена е справка за задълженията на ревизираното дружество към датата на издаване на РА (л. 147 – л. 156, папка Приложение № 1).

Въз основа на представените с Възражението документи и извършените справки в Търговския регистър за вписаната промяна в адреса на управление и седалището на ревизираното дружество и извършените допълнителни процесуални действия, в РА е прието, че не са налице основания за прилагане на особения ред, предвиден в чл. 122 от ДОПК, при определяне на данъчните задължения на „БЕСТ 2“ ЕООД за ревизираните периоди.

Посочено е, че ревизираното дружество е организирано и водило счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството. Не са констатирани нарушения на закона за ограничаване на плащанията в брой, а при проверката на счетоводните документи е установено, че са налични всички фактури за извършени покупки и продажби, установени според данните в информационните масиви на НАП, отразени в РД и за двата ревизирани периода. Установено е, че приложените към Възражението копия на документи съответстват на представените оригинали при проверката на място в офиса на дружеството.

Прието е, че „БЕСТ 2“ ЕООД разполага с кадрови, технически и техноложичен потенциал за реално извършване на фактурираните като изпълнител доставки на СМР, както и че притежава Удостоверение № I-TV016885 издадено от К. на строителите в България.

При проверката на място са представени и ведомости за заплати и рекапитулации към тях, както и подавани декларации обр. 1 и обр. 6.

Не са установени основания за промяна на фактическите констатации в РД относно по-късното включване в СД по ЗДДС и в дневника за продажби в следващия данъчен период – през м. май 2020 г. на издадената от „БЕСТ 2“ ЕООД фактура № [ЕГН] от 15.04.2020 г. с получател Университет „Проф. д-р А. З.“ Б., по която начисленият данък е изискуем съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС за периода, в който е издадена. Начислена е лихва за забава за несвоевременно начисления и платен данък в размер на 37 310,57 лв. за периода 15.05.2020 г. – 16.06.2020 г. – в размер на 342,04 лв.

В Ревизионния акт е отразено, че издадената от „БЕСТ 2“ ЕООД фактура № [ЕГН] от 26.05.2020 г. (л. 116-гръб, папка Приложение № 1) е представена при проверката на счетоводните документи в офиса на дружеството заедно с Протокол/Акт за извършени Строително Монтажни Работи от 22.05.2020 г. по Договор № ЗОП-36 от 04.03.2020 г. с Възложител „Водоснабдяване и канализация“ ЕАД – [населено място] за обект: „Ремонт на канализация“ по [улица]и [улица]в [населено място], съдържащ описание на всички видове извършени и приети СМР, данни за количества, мерки и единични цени – общо 119 позиции (л. 117 – л. 118, папка Приложение № 1) и Банково извлечение № 42 от 28.05.2020 г. издадено от АСЕТ Б., удостоверяващо извършено плащане - превод на сумата от 228 712,13 лв. по сметка на „БЕСТ 2“ ЕООД от „Водоснабдяване и канализация“ ЕАД – [населено място] (л. 124, папка Приложение № 1). Констатирано е, че фактурата е отразена в счетоводството на „БЕСТ 2“ ЕООД по сметка 703 „Приходи от услуги“ (л. 50, папка Приложение № 2), но не е била включена в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС – в Дневника за продажби за данъчен период м. май 2020 г. и не е участвала при формиране на резултата, отразен в СД по ЗДДС за периода, въпреки че данъчното събитие, съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС е възникнало на датата, на която е извършена услугата. В Протокола за приемане на

извършени СМР от 22.05.2020 г. е посочено, че дейностите са приключени, поради което от тази дата, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС данъкът става изискуем и възниква задължението за ревизираното лице да го начисли. Данъкът е дължим за периода, през който е станал изискуем и е следвало да бъде начислен от регистрираното по ЗДДС лице. Не е спорно, че доставчикът „БЕСТ 2“ ЕООД е изпълнил задължението да начисли дължимия данък за периода, в който е прието изпълнението на СМР – м. май 2020 г. издавайки данъчния документ фактура № [ЕГН] от 26.05.2020 г., в който на отделен ред е посочил размера на ДДС 38 118,69 лева, но въпреки това не го е включил в СД по ЗДДС за данъчния период м. май 2020 г. и в дневника за продажби. Въз основа на тези факти, на основание чл. 86, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС вр. чл. 26, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, е определен допълнително дължим ДДС в размер на 38 118,69 лв.

Информацията от представените с Възражението срещу РД копия на пътни листове (л. 132 – л. 136, папка Приложение № 1) не е подложена на самостоятелен анализ, но е прието, че в конкретния казус е приложима хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС – не са налице основания за приспадане на право на данъчен кредит независимо от наличието на условията по чл. 69 или 74, доколкото горивото е било предназначено за експлоатацията на лек автомобил. Отчетено е, че единствено пътните листове за лекия автомобил „О. 3.“ са относими към ревизираните периоди – м. май 2020 г. и м. юли 2021 г. (л. 135 и л. 136, папка Приложение № 1), доколкото останалите 3 пътни листове (л. 132 – л. 134, папка Приложение № 1) са за предходен период – м. април 2020 г.

За да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадената фактура № [ЕГН] от 21.04.2020 г. от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД в размер на 9 216,75 лв. в РА е прието, че представените придружаващи документи от доставчика – платежно нареждане, проформа фактури, документи за произход на стоката от предходни доставчици, включително извършени плащания от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД, както и счетоводното отразяване на получените стоки, а и документите за извършени плащания, както и представените и проверени документи от ревизираното дружество, включително пътните листове от м. 04.04.2020 г., 08.04.2020 г. и 09.04.2020 г. за товарен автомобил „М. 811Д“ рег. [рег.номер на МПС] не установяват реално извършване на включената в доставката транспортна услуга. В този смисъл органите по приходите са посочили, че няма данни в „БЕСТ 2“ ЕООД да е имало назначен на длъжността „шофьор на товарен автомобил“, а в представената информация от АПИ е отразено, че за превозното средство, с което се твърди да е извършен транспорта няма данни в регистъра „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“, получени от Автоматични устройства за записване на пътният трафик и от Автоматичните преброеителни пунктове, стационарните и мобилни контролни точки на Националното тол управление за периода 06.04.2020 г. – 10.04.2020 г. Въз основа на тези данни е отречено реалното изпълнение на доставката, доколкото е обективно свързано с фактическото предаване на фактурираните стоки и извършването на транспортната услуга (стр. 13 от РА - л. 52). По отношение на издадените 8 фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД представени от „БЕСТ 2“ ЕООД с Възражението против констатациите в Ревизионния доклад (л. 11 – л. 18, папка Приложение № 3) заедно с приложени към тях протоколи за извършени СМР обр. 19, подлежащи на заплащане по видове, единична и обща стойност за обект „И. – проектиране, изпълнение на СМР и упражняване на авторски надзор за изпълнение на енергоефективни мерки на сградата на Колеж по туризъм в Университет „Проф. Д-р А. З.“, в Ревизионния акт е посочено, че са отразени в счетоводството на ревизираното лице по сметка 4011, в хронологичен дневник, и аналитичната партида на доставчика „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД.

Отчетено е, че не са представени документи и не се твърди да са извършени плащания към доставчика по нито една от издадените фактури.

Въз основа на анализа на условията по представения Договор за изпълнение на СМР от

16.06.2021 г. (л. 9 – л. 10, папка Приложение № 3), посочен и като основание, макар и без конкретизирана дата, в процесните фактури, е направен извод, че не са представени други документи, които е следвало да бъдат оформени, за да се докаже реалното извършване на фактурираните СМР - проекти, техническа документация, списъци на лицата, отговарящи за изпълнението на проекта, документи за извършване на плащания.

Възпроизведени са обясненията на управителя на „БЕСТ 2“ ЕООД относно начина, по който е извършен подбор на изпълнителя на процесните СМР, поетият ангажимент от управителя на „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД да изпълни строително монтажните дейности, според договорените условия, твърдението, че на обекта са работили 8 лица и са изпълнили в срок възложената им работа. Отражено е уточнението, направено от представляващия „БЕСТ 2“ ЕООД, че плащането на извършените СМР дейности от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е задължение на възложителя на строежа – Университет „Проф. Д-р А. З.“ – [населено място].

За да откажат правото на приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице по издадените фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД органите по приходите са посочили, че сметка 611 „Разходи за основна дейност“ не е заведена аналитично и в счетоводството на „БЕСТ 2“ ЕООД няма информация за направените разходи – материални, трудови и от подизпълнители по обекти, което не позволява да се проследи изпълнението на дейностите по превъзлагането на отделни видове работи на подизпълнители, както и отчитането на вложени материали по вид и количество за конкретните изпълнени дейности. Направен е извод, че в счетоводството на дружеството липсва информация за отчетените приходи по обекти и фактически направените разходи за конкретните дейности, за които са издадени процесните фактури. Тази констатация е отнесена и към невъзможността да се проследи последващото влягане на материалите, доставени от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД.

С позоваване на разпоредбата на чл. 114, ал. 6 от ЗДДС, според която всяко данъчно задължено лице следва да осигури по избран от него начин автентичността на произхода, целостта на съдържанието и четливостта на фактурите и известията към тях, издадени от него или от негово име, както и на получените от него фактури или известия към фактури, независимо дали са на хартиен носител или в електронна форма от момента на издаването им до края на периода на съхранението им, както и на констатациите от извършената насрещна проверка на „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е направен извод за липса на задължителната материално правна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит – наличие на действителна облагаема доставка на стока или услуги към лицето посочено за получател по данъчния документ. Прието е, че с издадените фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е създадена правна привидност, зад която не стои нищо - фактурирани са доставки, които не са извършвани между посочените във фактурите доставчик и получател, както и че е налице предварителна договореност между страните за създаване на привидни отношения, което сочи нереалност на доставките. Според органите по приходите „БЕСТ 2“ ЕООД е знаело, че документите, въз основа на които е упражнило право на данъчен кредит са създадени единствено с цел икономическа изгода – за намаляване на размера на общото задължение по ЗДДС за данъчния период, след включването им в СД по ЗДДС и дневника за продажби за м. юли 2021 г. В този смисъл е поставен акцент на липсата на плащане, въпреки значителният период от приетото изпълнение на СМР до издаване на ревизионния акт – 14.10.2022 г. Направен е извод, че не може да се очаква, че такова плащане ще бъде извършено и в бъдеще.

С Ревизионния акт са установени допълнително задължения по ЗДДС и за двата ревизирани периода (л. 54 - л. 55 и л. 56; л. 25-гръб – л. 26 и л. 27-гръб, папка Приложение № 1), както следва :

за данъчен период м. май 2020 г.

- лихва за просрочие в размер на 342,04 лева за периода 15.05.2020 г. – 16.06.2020 г. – определена за недеклариран и невнесен в срок ДДС (начислен през следващия данъчен период – м. май 2020 г.) в размер на 37 310,57 лева по фактура № 00000000020 от 15.04.2020 г. с получател Университет „Проф. д-р А. З.“ – [населено място] с данъчна основа 186 552,82 лв.
- допълнително начислен, на основание чл. 86, ал. 1, т. 2 и т. 3 вр. чл. 26, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, дължим за данъчен период м. май 2020 г. ДДС в размер на 38 118,69 лева начислен с фактура № [ЕГН] от 26.05.2022 г. с получател „Водоснабдяване и канализация“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 190 593,44 лв. и основание - СМР услуги
- отказано право на данъчен кредит, на основание чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, в размер на 54,62 лева по фактури за закупено гориво – бензин и газ, за експлоатация на лек автомобил „О. З.“ рег. [рег.номер на МПС]
- отказано право на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал.1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, в размер на 9 218,75 лева по фактура № [ЕГН] от 21.04.2022 г., издадена от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД
- лихва за просрочие за невнесени в срок суми в размер на 4 240,54 лева

за данъчен период м. юли 2021 г.

- отказано право на данъчен кредит, на основание чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, в размер на 1,67 лева по фактура № [ЕГН] от 08.07.2021 г. издадена от „САКСА“ ООД за закупено гориво за лек автомобил „О. З.“ рег. [рег.номер на МПС]
- отказано право на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, в размер на 36 000 лева по 8 фактури, издадени от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]
- лихва за просрочие за невнесени в срок суми в размер на 11 202,80 лева.

Ревизионният акт е връчен електронно на 20.10.2022 г. заедно с приложените допълнително документи, доказателства и приложения (л. 58 и л. 59 – л. 60; л. 29 и л. 30 – л. 31, папка Приложение № 1).

На 03.11.2022 г. с вх. № 53-06-9260 е заведена депозирана от пълномощник на управителя на „БЕСТ-2“ ЕООД (л. 68) жалба срещу Ревизионния акт. Към жалбата са приложени заверени копия на

- Свидетелство за регистрация част I №[ЕИК] издадено на 26.11.2019 г., на товарен автомобил „М. 811Д“, рег. [рег.номер на МПС], собственост на „БЕСТ-2“ ЕООД (л. 70),
- Разрешение за строеж № 210 от 01.12.2020 г., издадено на основание чл. 148, ал.1, ал. 2 и ал. 4 и чл. 152, ал. 1 от ЗУТ, от [община] – „Въвеждане на мерки за енергийна ефективност – сграда на Колеж по туризъм към Университет „Проф. д-р А. З.“, [населено място] в т. ч. разполагане на мобилно газово стопанство и трасета за газопроводи от газовото стопанство до съществуващо котелно помещение.“, находящо се в [населено място], УПИ I и УПИ III, кв. 4, по плана на зона И. – „П. Езеро“, категория на строежа I-ва, съгласно чл. 137, ал. 1, т. 1, б. „г“ вр. чл. 137, ал. 1, т. 2, б. „д“ и ал. 4 от ЗУТ и чл. 2, ал. 4, т. 1 вр. чл. 4, ал. 5, т. 1 и чл. 13, ал. 1 от Наредба № 1 от 30.07.2003 г. за номенклатурата на видовете строежи (л. 72 – л. 73),
- Акт за установяване годността за приемане на строежа от 30.03.2022 г. подписан от възложителя – Университет „Проф. д-р А. З.“ ЕИК[ЕИК], представляван от ректора – проф. д-р М. М., проектантите по всички части – Архитектурна, Конструктивна, Електро, ВиК, ОВК и ЕЕ, МТ-Газоснабдяване, Електро и КИПиА, Геодезия и Пожарна безопасност, строители – „Инвестстрой 57“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от И. К. П., вписан в К. на строителите в България с Удостоверение № 1-TV023091 и „Хит строй К“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Г. Н. К., регистрирано в К. на строителите в България с Удостоверение № 1-TV 022659, техническият ръководител – инж. Т. Д. Д., технически ръководител в „Инвестстрой 57“ ЕООД, съгласно

Заповед № 9/27.11.2020 г. и консултанта (строителния надзор) „Костов и синове“ ООД – [населено място], ЕИК[ЕИК] (л. 74 - 87),

- Договор от 23.11.2020 г. със страни „Инвестстрой 57“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. К. П., в качеството на ВЪЗЛОЖИТЕЛ и „БЕСТ 2“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано също от И. К. П. – като ИЗПЪЛНИТЕЛ с предмет – СМР – „И. – проектиране, изпълнение на СМР и упражняване на авторски надзор за изпълнение на енергоефективни мерки на сградата на Колеж по туризъм в Университет „Проф. д-р А. З.“ – Б. (л. 88 – л. 90),

- Удостоверение изх. № 3006 от 03.11.2022 г. издадено от гл. счетоводител и ректора на Университет „Проф. д-р А. З.“ – Б., в което е отразено, че не е извършено окончателно плащане към „Инвестстрой 57“ ЕООД по Договор № 49 от 25.02.2020 г. (л. 91).

С Решение № 8 от 05.01.2023 г. директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. е изменил Ревизионния акт в частта относно определените задължения по ЗДДС за данъчен период м. май 2020 г. като е намалил размера от 47 387,62 лева на 38 168,87 лева, приемайки че незаконосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит - 9 218,75 лева по фактурата, издадена от „ПЕТРОТЕРМ“ ЕООД. В останалата оспорена част – относно начисленият ДДС в размер на 38 118,68 лева за данъчен период м. май 2020 г. и лихви в размер на 324,04 лева, както и по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 36 000 лева по издадените 8 бр. фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС Г.“ Е. за данъчен период м. юли 2021 г. и 54,62 лева по фактури за закупено гориво през м. май 2020 г. и м. юли 2021 г., ведно със съответните лихви за забава – Ревизионният акт е потвърден.

В мотивите на решението е прието, че при преценката относно реалното изпълнение на доставките от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД от съществено значение е наличието на доказателства, които установяват възможността на конкретния доставчик да изпълни услугата. Анализирайки представените от ревизираното дружество документи – издадените фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, Актове обр. 19 за приемане на изпълнени строително монтажни работи, е направен извод, че те не представляват доказателства, удостоверяващи възможностите на конкретния доставчик да изпълни услугите. В този аспект е обърнато внимание, че протоколът за установяване извършването на строителните работи също не е доказателство за реалност на услугата договорена между „БЕСТ – 2“ ЕООД и „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, а следва да се преценява заедно с всички останали представени документи. С позоваване на данните от информационните масиви на НАП, според които за ревизираните периоди „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е нямало регистрирани договори на назначени по трудово правоотношение лица, както и че не е представило документи за наети по извънтрудови правоотношения, включително граждански договори лица, както и липсата на заведени сметки за изплащане на суми за възнаграждения по повод изпълнението на СМР, служебни бележки за платен данък, констативни протоколи, удостоверяващи приемане на извършената работа, е направен извод, че не е доказана кадрова обезпеченост на доставчика, респективно възможността да извърши конкретните услуги, за които са издадени процесните фактури. Обърнато е и внимание, че част от фактурираните услуги са с предмет – извозване на отпадъци, за което не са представени доказателства доставчикът да е разполагал със собствено или наето МПС, с което да се изпълнят услугите. Отчетено е и, че не са ангажирани доказателства къде са изхвърляни отпадъците, не са представени документи за разход за гориво, товарителници, пътни листа и др. Като недоказано в конкретния казус поради липса на доказателства за извършване на фактурираните услуги от конкретния изпълнител и съответното прехвърляне на резултата на получателя. Посочено е, че липсата на кадрова обезпеченост за осъществяване на документираните СМР дава основание за категоричен извод за обективна

невъзможност да се изпълнят от посочения във фактурите доставчик, доколкото изпълнението от трето лице изключва възможността за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наред с това, горестоящият административен орган е отчел, че не са извършени плащания както в периода на издаване на фактурите, така и до момента на постановяване на решението.

За законосъобразни и обосновани са приети констатациите и изводите в Ревизионния акт относно отказаното, на основание чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за гориво, като в тази връзка е поставен акцент върху липсата на водена аналитична отчетност, както и на други документи - пътни книжки на притежаваните от ревизираното лице МПС, които да удостоверяват изпълнение на икономически дейности, свързани с основната дейност на ревизираното дружество. Посочено е, че за да бъдат признати като документално обосновани направените разходи за гориво трябва да са свързани с основната търговска дейност на „БЕСТ 2“ ЕООД и наред с фактурите да се представят пътни листове или пътни книжки, които да отразяват извършените превози, данните за фактическия разход на гориво и смазочни масла, според нормения разход на съответния автомобил, и изминатият пробег. Отражено е и, че ревизираното дружество не е представило изисканата му справка за разходи на горива за МПС, които притежава.

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на „БЕСТ 2“ ЕООД по електронен път на 01.02.2023 г. (л. 21).

В съдебното производство от жалбоподателя са представени заверени копия на документите предоставени на експерта за изготвяне на заключение на Съдебно счетоводната експертиза (л. 145 – л. 180), приети като писмени доказателства. Приобщени са и представени от пълномощника на ответника заповеди, удостоверяващи компетентността на органите по приходите, извършили ревизията (л. 115 – л. 123) и справка за подадени от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД уведомления по чл. 62 от КТ (л. 138).

В заключението на назначената по искане на жалбоподателя Съдебно счетоводна експертиза (л. 124 – л. 131), прието без възражения от страните, е посочено, че „БЕСТ 2“ ЕООД е отразило в счетоводните си регистри издадените фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД за данъчен период м. юли 2021 г. и те са осчетоводени като „Разход за външни услуги – аналитична партида „Подизпълнители СМР“ и съответно като задължение към доставчик – аналитична партида „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД. Правото на данъчен кредит е упражнено през м. юли 2021 г. Няма извършени плащания към доставчика за периода, в който са издадени фактурите, а и до 03.11.2022 г. Анализирани са представените от „БЕСТ 2“ ЕООД документи, с които е удостоверена реалността на извършените услуги от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД – Договор № 49 от 25.02.2020 г. със страни „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД и Университет „Проф. д-р А. З.“ Б.

- Договор от 23.11.2020 г. между „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД и „БЕСТ 2“ ЕООД

- Разрешение за строеж на обекта, издадено от [община] на 01.12.2020 г.

- Договор за изпълнение на СМР от 16.06.2021 г. между „БЕСТ 2“ ЕООД и „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД за част от дейностите, възложени за изпълнение на „БЕСТ 2“ ЕООД по Договора с „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД

- Акт за установяване на годността за приемане на строежа от 30.03.2022 г. и приложените към него документи – цялата строителна документация, включително част Архитектурна, всички Актове образец 12 за установяване на всички видове СМР, сред които и изпълнените от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД.

Експертът е направил извод, че тези документи могат да се ползват за документално

обосноваване на доставките на СМР услуги от „3М ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД и са част от осъществяваната от „БЕСТ 2“ ЕООД икономическа дейност. Проследени са отчетените между „БЕСТ 2“ ЕООД и „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД през 2020 г. и 2021 г. доставки при изпълнение на договорите. Въз основа на съпоставка на данните за документираните от „3М ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД и „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД дейности по вид и количества (л. 128-гръб – л. 129) експертът е посочил, че е установено съответствие и несъществено отклонение единствено на фактурирани количества за позиция „Ремонт на дефекти от наводнение“ – 23,62 кв. м., за които не е представена информация актувани ли са от „БЕСТ 2“ ЕООД към възложителя „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД в други протоколи. В табличен вид в заключението са отразени доставки на стоки/услуги, по които „БЕСТ 2“ ЕООД е получател през ревизирания период м. юли 2021 г. с идентичен предмет и количества с документираните от „3М ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, но изпълнени от други подизпълнители на „БЕСТ 2“ ЕООД – „Лего Груп 5“ ООД (л. 175 и л. 178), „ЕВЕРЕСТ – ЕС – ДЖИ“ ЕООД, „КОМПЮТЪРЕН ЦЕНТЪР“ – Б. (л. 53-гръб, папка Приложение № 3). Направен е извод, че за този период – м. юли 2021 г. основен доставчик е „3М ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД. Въз основа на представените четири фактури, издадени от „ТРЕЙД СНАБ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД на обща стойност 20 103,16 лв. и приложените към тях - Договор за доставка с възложител „БЕСТ 2“ ЕООД от 31.12.2020 г. и Оферта 02112020/1 е прието, че за данъчен период м. юли 2021 г. това е бил основният доставчик на строителни материали (л. 49 – л. 53). Анализирана е информацията и от отчетената през данъчен период м. юли 2021 г. фактура № [ЕГН] от 08.06.2021 г. издадена от „БЕСТ 2“ ЕООД към „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД с основание – аванс СМР с данъчна основа 50 000 лева и начислен ДДС в размер на 10 000 лева (л. 101, папка Приложение № 3) и е направен извод, че дейностите фактурирани от „3М ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД не са идентични с фактурираните от „БЕСТ 2“ ЕООД към „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД за данъчен период м. юли 2021 г.

Описаните релевантни за правния спор факти не са спорни между страните и позволяват да се направят следните правни изводи :

Жалбата е подадена в преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (*решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на 01.02.2022 г., а жалбата е с вх. № 53-04-87 от 14.02.2023 г. по описа на Д «ОДОП»*), от надлежна страна – адресат на издадения от органите по приходи Ревизионен акт с правен интерес от оспорването.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионното производство е проведено от органи по приходите, за които съгласно Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП не се прилагат изискванията на чл. 7, ал. 1 и чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК. Не е спорно служебното качество на участвалите в контролната дейност - органът възложил ревизията изпълнява длъжността началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., а членовете на ревизиращия екип са служители на същата дирекция. Материалната компетентност на органа възложил ревизията произтича от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и делегираните правомощия със Заповедите на зам. изпълнителния директор на НАП № 3-ЦУ-3341 от 16.11.2021 г. и на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-787 от 08.11.2021 г., издадени на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП и на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за НАП. Ревизионното производство на „БЕСТ 2“ ЕООД е сред посочените в Приложението към Заповедта от 16.11.2021 г., издадена от зам. изпълнителния директор на НАП.

Относително към настоящия казус е задължителното тълкуване, дадено с ТР № 3 от 26.06.2025 г. по описа на ВАС, по тълк. дело № 2/2024 г. на ОСС, I и II колегии, според което заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална

дирекция, различна от компетентната по чл. 8 от ДОПК, определен със заповед по чл. 112, ал. 2 от ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция, е в субективните предели на заповедите по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП и чл. 12, ал. 6 от ДОПК, поради което е валиден.

Значителна част от документите в ревизионно производство са създадени като електронни, по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО и съдържат електронни изявления. За тях е приложима фикцията на чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) относно писмената форма за действителност. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което се сочи в изявлението като негов извършител. Разпоредбите на ал. 3 и ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ определят квалифицирания електронен подпис (КЕП) като усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 от ЗЕДЕУУ и има значение на саморъчен подпис. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на саморъчно подписан писмен документ (чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ).

Представени са удостоверения за валидно издадени КЕП на участвалите в ревизионното производство органи по приходите, а и на издалия заповедта за делегиране на правомощия директор на ТД на НАП – С., които отговарят на изискванията на чл. 24, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (*л. 1а – л. 1е, папка Приложение № 1*).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК – посочени са фактическите и правни основания за издаването му, а в диспозитивната част в табличен вид са отразени основаниято, данъчният период, размерът на установените данъчни задължения, а и на задълженията за лихви. Изложени са мотиви и за наличие на фактически и правни основания за определяне на допълнителни задължения за ДДС и лихви за ревизираните периоди м. май 2020 г. и м. юли 2021 г. на „БЕСТ – 2“ ЕООД.

Изложеното дава основание на настоящия съдебен състав да приеме, че ревизионното производство е проведено при спазване на административно производствените правила.

Спорът по приложението на материалния закон е свързан с възприетите и в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ изводи на органите по приходите за липса на достатъчно доказателства, установяващи реалността на извършените СМР услуги, за които е отказано право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество по фактурите на «ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП» ЕООД за данъчен период м. юли 2021 г.

В останалата част, с която директорът на Д «ОДОП» е изменил размера на определените с Ревизионния акт данъчни задължения за данъчен период м. май 2020 г. в жалбата не са изложени възражения, а и не са представени доказателства, които дават основание за промяна на фактическите установявания относно невключения начислен ДДС по фактура № [ЕГН] от 26.05.2020 г., издадена от «БЕСТ 2» ЕООД с получател «Водоснабдяване и Канализация» ООД, в размер на 38 118,60 лв., в СД по ЗДДС за данъчен период м. май 2020 г., а и в дневника за продажбите, поради което е включен в допълнителните задължения заедно с дължимите лихви за периода – 15.05. – 16.06.2020 г.

Не са представени други доказателства, които могат да послужат като основание за промяна и на фактическите установявания, въз основа на които е отказано правото на приспадане на ДДС по фактурите за доставка на горива с получател «БЕСТ 2» ЕООД, за които е приложена разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ДОПК. Представени са единствено пътни листове за лекия автомобил, собственост на дружеството за ревизирания период м. юли 2021 г., но не и доказателства за ползването му за осъществяване икономическа дейност от ревизираното дружество.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена

доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, притежаването на данъчен документ, който да е включен при формиране на резултата за съответния данъчен период в СД по ЗДДС и в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС и от доставчика, и от получателя по сделката. Фактическото предаване на стоките и услугите е от съществено значение за реалността на доставката.

Практиката на СЕС е константна в разбирането, че правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде упражнено единствено поради вписване на начисления данък в данъчен документ (фактура), доколкото ползването на данъчно предимство е ограничено само до действително дължимите данъци (*решения по дело С-342/87 г., дело С-454/98 г., т. 49 по дело С-285/09, т. 44 по съединени дела С-80/11 и С-142/11*). В решение на СЕС от 26 май 2005 г. по дело С-536/03 г., т. 24 и т. 25 е посочено, че правото на приспадане възниква в момента на осъществяване на доставката, утежнена с ДДС за приспадане. Практиката на Върховния административен съд е непротиворечива и последователна в разбирането, че фактурата установява „...възникнали облигационни правоотношения между страните по доставката, но не е доказателство за извършване на самата доставка, освен ако в нея не е конкретизирана до степен, че да може да се установи и реалното ѝ изпълнение.“ (Р. 4984 от 03.04.2019 г. по адм. д. 13956/2018 г. на Първо отделение на ВАС).

В решения на СЕС по дело С-324/11, С-18/13, С-285/11, а и по цитираното в жалбата по обединени дела С-80/2011 и С-142/11, е прието, че за да упражни правото на данъчен кредит получателят по доставка е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, въпреки че от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани, а според решение от 31.01.2013 г. по дело С – 643/11 СЕС „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“. Затова и разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Ако процесните доставки са извършени реално и доставчикът и получателят трябва да притежават доказателства за изпълнението им. Нещо повече, СЕС е последователен и в разбирането, че нарушаването на формалните изисквания от данъчно задължените лица възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материално правните изисквания, ако според обективни факти се установи, че данъчно задълженото лице е участвало или е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В тази хипотеза лицето няма основания да се позовава на принципа на данъчния неутралитет.

Реалното осъществяване на доставка предполага да бъдат установени фактически и правни действия, които обезпечават действителното участие на доставчика в стопанския оборот. Доколкото в процесния казус се касае за СМР дейности и единствените съпътстващи издадените 8 фактури от «ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП» ЕООД документи, носещи подпис и печат на доставчика са приложените Протоколи за приемане на СМР обр. 19, следва да се отбележи, че те не отговарят на изискванията на действащата нормативна уредба - Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството (ДВ, бр. 72/15.08.2003 г. с последни изм. и доп. ДВ, бр. 56 от 11.07.2017 г.). Съгласно чл. 2 предмет на Наредбата са образци на актове и протоколи, с които се документира започването, изпълнението и въвеждането в експлоатация (приемане) на строежите. В Наредбата не е предвиден акт/протокол обр. 19 каквито са представените от дружеството жалбоподател. В този смисъл, законосъобразен е изводът на органите по приходите, че не могат да се ползват като доказателство за отразените в тях като

изпълнени и приети СМР, казано по друг начин, за реалността на фактурираните доставки от «ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП» ЕООД следва да се прави извод въз основа на всички събрани доказателства.

При твърдяното превъзлагане на изпълнението на строително монтажни дейности от строителя „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД по Договора с Университет „Проф. д-р А. З.“ – Б. (№ 49 от 25.02.2020 г.) на свързаното дружество „БЕСТ 2“ ЕООД - с Договора от 23.11.2020 г., и от него на „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД по Договора от 16.06.2021 г., в съответствие с отразената категория на строежа – I-ва в представеното Разрешение за строеж, с доказателствена сила, съгласно чл. 1, ал. 4 от Наредба № 3/2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, за реалното изпълнение на доставките в настоящия казус, според съда може да се ползва единствено представеният по делото Акт за установяване годността на приемане на строежа (Образец 15).

За периода, през който са издадени фактурите – м. юли 2021 г. по проектна част „Архитектура“ в Акта за установяване годността на приемане на строежа са посочени като изпълнени и приети конкретни строително монтажни дейности с 8 Акта обр. 12 (л. 81), както следва:

от 09.07.2021 г. – полагане на топлоизолация с дебелина 40 мм и съответен коефициент на топлопроводимост около прозорци/витрини

от 12.07.2021 г. – полагане на ъгъл с мрежа

от 13.07.2021 г. – негорими ивици от минерална вата

от 20.07.2021 г. – доставка и монтаж на алуминиева дограма с прекъснат термомост със съответен коефициент на топлопреминаване

от 25.07.2021 г. – доставка и монтаж на подпрозоречни поли от ламарина с PVC покритие

от 28.07.2021 г. – доставка и монтаж на подпрозоречен перваз от вътрешната страна на нови дограми

от 28.07.2021 г. – вътрешно обръщане при нова дограма без финишен слой

от 30.07.2021 г. – доставка, монтаж и демонтаж на фасадно скеле

Съгласно чл. 7, ал. 3, т. 12 от Наредба № 3/2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, с Акт обр. 12 се установяват всички видове СМР подлежащи на закриване и се удостоверява, че са постигнати изискванията на проекта. Затова задължително изискване е да бъде съставен с участието на строителя, проектантите по съответната част и технически правоспособните ФЛ по съответните части към упражняващия строителен надзор. По дефиниция този акт съдържа данни за всички извършени СМР (скрити работи), които подлежат на закриване или чието количество и качество не може да бъде установено по-късно при закриването им с последващите технологични операции, процеси, работи и др.

Приетите изпълнени строителни дейности с посочените Актове обр. 12 не съответстват на отчетените като изпълнени и приети СМР с протоколите обр. 19 към издадените фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД

- от 17.07.2021 г. – топлинно изолиране на покрив – разчистване, натоварване и извозване на отпадъци от покрив на сграда, ремонт на дефекти от наводнение (л. 68, папка Приложение № 1 и л. 14-гръб, папка Приложение № 3)

- от 20.07.2021 г. – ремонт на дефекти от наводнение (л. 71, папка Приложение № 1 и л. 15-гръб, папка Приложение № 3)

- от 24.07.2021 г. – сваляне, обръщане и почистване на прозорци (л. 73, папка Приложение № 1 и л. 16-гръб, папка Приложение № 3)

- от 28.07.2021 г. – сваляне, обръщане и почистване на прозорци, обратен монтаж на свалени прозорци, ремонт на дефекти от наводнение (л. 75, папка Приложение № 1 и л. 17-гръб, папка

Приложение № 3)

- от 31.07.2021 г. – ремонт на дефекти от наводнение (л. 78, папка Приложение № 1 и л. 18-гръб, папка Приложение № 3)

- от 07.07.2021 г. – направа на подлепка от 5 см. за изравняване на фасада (л. 63, папка Приложение № 1 и л. 11-гръб, папка Приложение № 3)

- от 12.07.2021 г. – направа на подлепка от 3 см. за изравняване на фасада (л. 65, папка Приложение № 1 и л. 12-гръб, папка Приложение № 3)

- от 15.07.2021 г. – изравняване на фасада и премахване на подкожушена мазилка (л. 67, папка Приложение № 1 и л. 13-гръб, папка Приложение № 3).

Изводът в заключението на Съдебно счетоводната експертиза, че представените договори за изпълнение на строително монтажни работи, включително и Актът за установяване на годността на приемане на строежа, подписан от „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД в качеството на строител, могат да се ползват като доказателство за осъществяваната от „БЕСТ 2“ ЕООД и от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД икономическа дейност не е достатъчен, за да обоснове реалното извършване на фактурираните услуги, за изпълнението на които безспорно е необходимо наличие както на материална, така и на кадрова обезпеченост. За нито един от тези елементи обаче не са представени доказателства не само в ревизионното производство, но и в настоящия процес.

Обратно, от приетата като доказателство Справка за подадени уведомления по чл. 62 от КТ е видно, че „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД не е имал нает по трудови правоотношения персонал, който да може да изпълни поетите задължения по Договора с „БЕСТ -2“ ЕООД от 16.06.2021 г. Не са установени данни за подадени декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ, а не са представени и други доказателства за извършени плащания за труд, или данни за лицата, които управителят на „БЕСТ 2“ ЕООД е заявил, че са били ангажирани от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД и са работили на строежа. При неотречения факт, че доставчикът е със седалище и адрес на управление в [населено място], а обектът, на който е следвало да се извършат строително монтажните работи е в [населено място], като доказателства за осъществяване на доставките е било необходимо да се изготвят и други документи - за командироване, транспорт, настаняване, включително и разходи оправдаващи. За съставянето на такива документи не може да се държи отговорен получателът по доставката – жалбоподателят „БЕСТ 2“ ЕООД, но за представянето и съхраняването на документи, съдържащи информация за формирането на цената на всяка от изпълнените строително монтажни дейности, като част и от условията по Договора, това не е така.

Посочването на обща стойност в издадените фактури за изпълнени СМР при липса на конкретизация както за вида на извършените дейности, така и за количеството, а и за единичната им цена, включително ползвани материали, обосновано е счетено от органите по приходите за симулативно съзнателно фактуриране с цел създаване на привидно основание за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от посочения във фактурите получател. Установеното несъответствие между отчетените и приети с Актове образец 12 извършени СМР на строежа с възложител Университет „Проф. д-р А. З.“ – Б. и строител „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД, и отразените в представените към фактурите протоколи обр. 19, включително и несъответствието им с действащата нормативна уредба, както и констатираното в заключението на Съдебно счетоводната експертиза, че във фактура № [ЕГН] от 30.06.2021 г. с получател „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД от „БЕСТ 2“ ЕООД са включени предстоящите за изпълнение СМР от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, по фактури № 227 от 24.07.2021 г., № 239 от 28.07.2021 г., и частично по фактура № 216 от 15.07.2021 г., а останалите фактурирани от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД дейности са отчетени от „БЕСТ 2“ ЕООД към Възложителя – Строител на обекта

„ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД година и половина по-късно - с фактура № [ЕГН] от 13.07.2023 г. В същия смисъл, според настоящия съдебен състав следва да бъде възпието и условието в т. II.4. от Договора между „БЕСТ 2“ ЕООД и „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД от 16.06.2021 г. - плащането ще се извърши след приемане на действително извършените СМР от Възложителя – „БЕСТ 2“ ЕООД и след окончателното плащане за обекта от Университет „Проф. д-р А. З.“ – Б. към „ИНВЕСТСТРОЙ 57“ ЕООД, в рамките на 60 дни.

В доказателствена тежест на органите по приходите е да установят и обосноват направените в ревизионния акт и ревизионния доклад фактически и правни изводи за наличие на симулативни сделки, целящи неправомерно ползване на данъчно предимство. Привидна (симулативна) е сделката, която страните въпреки изразените волеизявления за сключването ѝ, нямат за цел да реализират правните ѝ последици, а целят да създадат симулативно правно състояние за пред трети лица. Казано по друг начин, нежеланието на страните да се реализират правните последици от формално сключената сделка остава прикрито за третите лица. Привидната сделка може да е сключена, за да бъде прикрита друга сделка между същите страни, но и да е самостоятелна, за да се прикрие друго съглашение между страните.

Приведено към конкретиката на казуса, обосновано органите по приходите са приели, че с издаването на фактури от регистрираното по ЗДДС лице „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД е документирано фиктивно (нереално) извършени доставки – „СМР по договор“ с получател „БЕСТ 2“ ЕООД, за да бъдат включени в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС на доставчика и получателя, както и при определяне на резултата в СД по ЗДДС за съответния данъчен период – м. юли 2021 г., и е прикрита действителната воля на страните - да създадат привидно основание за ползване на правото на данъчен кредит от получателя по фиктивно документираните доставки – «БЕСТ 2» ЕООД.

Изводите на органите по приходите относно намерението на страните по процесните привидни сделки – да не се осъществи фактическото изпълнение на фактурираните СМР дейности от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, но да се ползват създадените документи от получателя по доставките като основание за ползване на данъчно предимство е съответен на представените и приложени доказателства в ревизионното, а и в настоящото производство.

Представеният Акт за установяване годността за приемане на строежа е издаден на 30.03.2022 г., т. е. 8 месеца след включване на процесните фактури в СД по ЗДДС на ревизираното дружество и доставчика „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД. При безспорно установеното знание от „БЕСТ 2“ ЕООД, че не е извършило плащане по нито една от издадените фактури, включително и частично и представеното към жалбата по чл. 152, ал. 1 от ДОПК Удостоверение, издадено от ректора и главния счетоводител на Университета в [населено място], че и към 03.11.2022 г. няма окончателно плащане и от възложителя на строежа, настоящият съдебен състав, е на становище, че съвкупната преценка на доказателствата дава основание да се приеме, че липсват реално осъществени строително монтажни работи, за които са издадени процесните фактури от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД през м. юли 2021 г. и ползван данъчен кредит от ревизираното дружество „БЕСТ 2“ ЕООД. Право на органите по приходите е да сметат представени първични счетоводни документи, съдържащи на които не е подкрепено от други обективни доказателства за част от данъчна измама и да откажат да признаят правото на приспадане на данъчен кредит, още повече, че жалбоподателят би следвало да знае, с оглед осъществявания предмет на дейност, какви са материалните, технически и кадрови възможности на избраните от него подизпълнители на строително монтажни дейности. В този смисъл е Решение на СЕС от 19 декември 2000 г. по дело С-454/98, т. 62 и Определение от 3 март 2004 г. по дело Т. S., С-395/02, т. 30.

Съдът на Европейския съюз многократно припомня в своите решения, че борбата с данъчните

измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е призната и насърчавана за реализиране цел от Директива 2006/112. Затова и правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза, а националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба (решение по дело C-281/20 т. 45). В тежест на ревизираното лице, което упражнява правото на приспадане на ДДС, е да докаже, че отговаря на предвидените условия (решение на СЕС по дело C-154/20, т. 33). Представянето на частни диспозитивни документи, от които дружеството жалбоподател черпи благоприятни за себе си правни последици не ги прави годно да установят действителността на извършените услуги доказателство, а процесуалното поведение на жалбоподателя сочи на удачно ползвана възможност да представи документи, с които да обоснове ползваното данъчно предимство, въпреки липсата на доказателства за реалното изпълнение на привидно договореното и отчетено изпълнение на СМР услуги, установено и липсата на необходимия за изпълнението кадрови и технически потенциал на избрания подизпълнител „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД. При липса на доказано настъпили данъчни събития, по смисъла на чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, а и на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, не е възникнало задължение за начисляване на данък, поради което отказът да бъде признато право на данъчен кредит на жалбоподателя за неправомерно начисления данък е законосъобразен и обоснован, и обуславя отхвърляне на жалбата като неоснователна.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1, предл. трето от ДОПК, с оглед своевременно направеното искане от процесуалния представител на ответника, в тежест на жалбоподателя следва да се възложи заплащането на юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство определено, съгласно чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатската работа, в приложимата ѝ редакция към датата на разглеждане на делото и обявяването му за решаване, а именно в размер на 3 896,74 (*три хиляди осемстотин деветдесет и шест лева и седемдесет и четири стотинки*) лева, което е съответно на фактическата и правна сложност на конкретния казус, а и на процесуалната активност на пълномощника на ответната страна при участието му в трите проведени открити съдебни заседания.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София – град, Първо отделение, 26 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БЕСТ - 2" ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] (срещу Търговска база „М.“), представлявано от управителя И. К. П., депозирана чрез Адвокатско дружество „Б. и Т.“, представлявано от управляващите съдружници – адв. В. Б., САК и адв. Т. Т., САК **срещу потвърдената част на** Ревизионен акт № Р-22220221006463-091-001/14.10.2022 г., издаден от Ц. М. П., началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., орган възложил ревизията и Г. П. Т., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – В. Т. - ръководител на ревизията с Решение № 8/05.01.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, с която на „БЕСТ 2“ ЕООД е отказано право на данъчен кредит по 8 фактури, издадени от „ЗМ ТЕЧНОПОЛИС ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и са определени допълнително задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м. юли 2021 г. в размер на 36 000,00 лв., ведно със съответните лихви за забава

към 14.10.2022 г. в размер на 4 582,58 лева.

ОСЪЖДА „БЕСТ - 2" ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [улица] (срещу Търговска база „М.“), представлявано от управителя И. К. П. да заплати на Национална агенция за приходите, на основание чл. 161, ал. 1, предл. трето сумата от 3 896,74 (*три хиляди осемстотин деветдесет и шест лева и седемдесет и четири стотинки*) лева юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: