

# РЕШЕНИЕ

№ 2948

гр. София, 02.05.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав**, в публично заседание на 03.04.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **7736** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]”, [населено място], [улица] ет.1 ап.7, представлявано от управителя К. С. А., против ревизионен акт (РА) № Р-22221022001139-091-001 / 02.08.2022г., издаден от органа по приходите, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1763/07.11.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) - непризнатото право на данъчен кредит общо в размер на 10 502,60 лв. за данъчни периоди м.05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 09.2021 г. по фактури, издадени от „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

В жалбата са изложени доводи за нищожност на РА, като издаден при липсваща времева и териториална компетентност на органите по приходите, които са го издали. Твърди се, че РА е издаден при съществено нарушение на материалноправните разпоредби на ЗДДС и че е немотивиран. Конкретно се сочи, че органите по приходите не са доказали липса на доставки по процесните фактура. Възразява срещу начисления размер на ДДС. Моли да бъде провъзгласена нищожността на РА, алтернативно - да бъде отменен като незаконосъобразен. Претендира присъждане на сторените разноски, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен по мотивите, изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Моли обжалването да бъде отхвърлено. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221022001139-020-001/ 08.03.2022 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., оправомощен съгласно Заповед №З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №З-ЦУ-310/07.03.2022 на зам. изпълнителния директор на НАП, с обхват задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 19.04.2021 г. до 31.10.2021 г., връчена по електронен път на 16.03.2022г.

В законоустановения срок е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022001139-092-001/24.06.2022 г., връчен на 05.07.2022 г. по електронен път. Възражение срещу РД не е подадено.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221022001139-091-001/02.08.2022 г. е издаден от М. Х. М.-Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ - орган, възложил ревизията, и П. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 24.08.2022 г.

На 07.08.2022г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба вх. №53-06-7555 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1531/27.09.2022. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД оспорва РА №Р-22221022001139-091-001/02.08.2022г, в частта на непризнатото право на данъчен кредит общо в размер на 10 502,60 лв. за данъчни периоди м.05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 09.2021 г. по фактури, издадени от „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], като законосъобразен.

С решение № 1763/07.11.2022г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден в оспорената част.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е монтаж и изграждане на хладилни инсталации, търговия с хладилна и климатична техника, както и всяка друга дейност незабранена от закон, като за осъществяване на дейността

си използва два наети обекта от „ЛОГИСТИЧЕН П. С.“, с адрес: [населено място], район „Искър“, [жк], [улица].

С РА на дружеството е отказано право на данъчен кредит за данъчните периоди м.05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 09.2021 г. общо в размер на 10 502,60 лв. по девет фактури, издадени от „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД, с предмет на доставките: „СМР по протокол“ и „материали по опис“.

В хода на ревизията са изисквани документи и писмени обяснения от „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, във връзка с което са представени документи и писмени обяснения с вх. №ИТ-00-2630/13.04.2022 г

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на доставчика „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД.

От „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД са представени издадените на „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД фактури, заедно с договори, протоколи за установяване на натурални видове строителни и монтажни работи, приемо-предавателни протоколи за предаване на строителни материали, хронологичен регистър на с-ка 411 и с-ка 501, писмени обяснения.

Приложен е договор за строителство от 30.04.2021 г., между „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД /изпълнител/ и „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД /възложител/ с предмет: „извършване на СМР – измазване на вътрешни стени и тавани и бояджийска шпакловка на обект Б. 403 С. 3.“, както и протокол №1/05.05.2021 г. за направа на изравнителна мазилка 387,05 кв.м. за стойност 5 380,00 лв.; протокол №2/14.05.2021 г. за направа на гипсова мазилка - баумит рацио 1 000 по стени и тавани 470 кв.м. и направа на вароциментова мазилка - баумит М. 25 по стени и тавани на обща стойност 6 830,00 лв.; протокол №3/19.05.2021 г. за направа на гипсова мазилка - баумит рацио 1 000 по стени и тавани 460 кв.м. на стойност 5 980,00 лв.; протокол №4/28.05.2021 г. за направа на гипсова мазилка - баумит рацио 1 000 по стени и тавани 355 кв. м.; направа на вароциментова мазилка - баумит М. 25 по стени и тавани 100 кв.м.; Направа на шпакловка 125 кв.м. на обща стойност 6 815,00 лв. Приложени са и пет договора за покупко-продажба на строителни материали с дати 01.06.2021 г., 04.06.2021 г., 22.07.2021 г., 23.07.2021 г. и 26.07.2021 г. и към всеки договор е приложен опис на строителни материали и приемо-предавателен протокол.

Управителят на „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД писмено декларира, че доставките са изпълнени на датите, посочени във фактурите. Твърди, че сделките са договаряни между управителите И. М. К. и К. А., сочи, че дружеството разполага с офис и склад под наем, на адрес [населено място], [улица], но не представя доказателства за това. Твърди, че предаването на стоките е ставало на посочения адрес, където стоките са се съхранявали до продажбата им, а транспортът е организиран от клиента „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД. Декларира, че дружеството е имало назначен персонал във връзка с извършване на доставките по договорите с „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, но не представя доказателства за това. Заявява, че няма авансови плащания и фактурите са платени в брой, не представя доказателства за получени суми.

От извършена в хода на ревизията справка в информационната система е установено, че „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД не е подавало уведомления за назначени лица по трудов договор и съответно липсват данни за действащи трудови договори през периода. За 2021 г. от дружеството не са подавани и справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/.

От анализ на дневниците за покупки на „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД ревизиращите

са установили, че за периода 01.01.2021г. – 31.07.2021 г. са декларирани покупки основно от „МАРКИТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], което е декларирало само три покупки за периода от 01.12.2018 г. до 31.07.2021 г. с обща данъчна основа в размер на 198,32 лв. и ДДС в размер на 39,66 лв. с предмет на доставките „стоки“ и „канцеларски материали и не е декларирало действащи трудови договори.

Установено е, че „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД има регистриран един касов апарат с рег. №4497843 и № на ФУ DY544778 от 14.06.2021 г. с първа маркирана сума на 15.06.2021 г. и последна – на 28.07.2021г., изпратени в НАП на 18.08.2021 г., в резултат на което е установено разминаване между датите на издаване на фактурите и датите на издаване на касовите бонове и изпращането им в НАП. Фактурите с дати на издаване от 05.05.2021 г. до 08.06.2021 г. са издадени преди дружеството да има закупен и въведен в експлоатация ЕКАФП.

В резултат на установеното при ревизията ревизиращият екип е приел, че липсват доказателства за реално извършени доставки от „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД към „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД.

Като е съобразил събраните в хода на ревизионното производство доказателства, изложеното в ревизионния доклад и ревизионния акт, възраженията на жалбоподателя и действащата през процесния период нормативна уредба, директорът на дирекция “ОДОП” – С. е намерил жалбата на „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД срещу РА за неоснователна.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите. Като е обсъдил представените в хода на ревизията договори, фактури, приемо-предавателни протоколи, счетоводни и др. документи, е стигнал до извод за ползван данъчен кредит по фактури, които не документират реално извършени доставки,

Като е анализирал съдържанието на представените от „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД договори, решаващият орган е приел, че доставчикът не е разполагал с възможността да изпълни предмета на договореното - кадри, материали и техника, за да извърши вписаните в протоколите СМР.

Директорът на дирекция “ОДОП” – С. в решението си се е позовал и на лисата на данни за транспорт на стоките, непосочването на мястото на предаване и приемане на стоката в приемо–предавателните протоколи и в договорите за покупко-продажба на стоки, липсата на доказателства за складови наличности при процесния доставчик – на доказателства, че „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД е разполагало с вида и количествата стоки, които е фактурирало на жалбоподателя и липсата на данни за заприхождаване и изписване в счетоводството на доставчика на фактурираните стоки.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), заключението по която е прието без възражения от страните. Вещото лице е имало за задача да извърши проверка на документите по делото, както и в счетоводството на „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021 ” ЕООД и да даде заключение осчетоводено ли е и по какъв начин получаването на доставките от „КАМИДОС ИНТЕР” ЕООД; какви документи съпътстват процесите фактури; свързано ли е и по какъв начин полученото по доставките с извършената от жалбоподателя дейност. Вещото лице е дало отговор на въпросите единствено, позовавайки се на документите по делото, тъй като

жалбоподателят не е открит на посочения по делото и в ТР адрес и експертът не е могъл да установи връзка с негов представител. Именно поради тази причина вещото лице е посочило, че не може да каже дали „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД притежава заведена счетоводна отчетност, съгласно основните изисквания и принципи на Закона за счетоводството.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от М. Х. М.-Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията, и П. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията. РА. Безспорно е, че посочените органи по приходите, към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП – Б..

Не е спорно, а и се установява от доказателствата по делото, че ревизираното лице „ЗПР България 2021“ ЕООД към момента на ревизията – от възлагането ѝ до приключването ѝ с издаване на РА, а и към настоящия момент, е със седалище и адрес на управление в @42@ [населено място], [улица], ет. 1, ап. 7.

Съгласно чл. 7, ал. 1 от ДОПК "актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция". На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията. Следователно, в случая това е ТД на НАП – С.. Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Предвиденото в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган гласи, че "правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор". В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП е предвидено, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Като част от административната преписка е представена Заповед №

ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г., с която, на основание чл. 12, ал.6 от ДОПК и чл. 10, ал.8 и ал.9 от ЗНАП изпълнителният директор на НАП оправомощава заместник –изпълнителния директор да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК и при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед да нарежда служители на една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително а части от работното време и без промяна на мястото на работа. Със Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на основание чл. 12, ал.6 от ДОПК и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, са определени органите по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, като в т.3 са посочени и издателите на обжалвания РА.

Със Заповед № 3-ЦУ-310/15.12.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 10, ал.9 от ЗНАП, е наредено на служителите, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна териториална дирекция, съгласно чл.8 от ДОПК е ТД на НАП С.. В приложението на заповедта е посочен жалбоподателят „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, за което е предвидено данъчно-осигурителният контрол да се осъществява от екип на ТД на НАП Б..

Следователно е спазен редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя, поради което възраженията на жалбоподателя за нищожност на РА са неоснователни

В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила. Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК

и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките завъзникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадени от прекия доставчик.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на облагаема доставка по смисъла на чл. 6 и чл.9 от ЗДДС,

осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик. Както бе посочено, законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предположил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване на правото на данъчен кредит - чл. 6, ал. 1, съответно чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 25, чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС. Това е така, защото след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, в негово задължение е да притежава документи за реалното предаване на стоката или услугата. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки. В този смисъл не е достатъчно само издаването на фактури, а те следва да са придружени от други документи водещи да извода за реалност на извършените стопански операции. Следва да се има предвид че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. При сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, докато при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или резултата от извършването на услугата. Важно е да се посочи, че предаването на стоките или услугите следва категорично да е установено. В чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС е предвидено да се докаже, че е прехвърлено правото на собственост върху определена стока или



услуга. В чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактическото предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока или услуга да се осъществи и от лице, което не е собственик, съответно не е действителният извършител на услугата, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоките или резултата от услугата. Предметът на доставката, по която се претендира право на приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай

Предмет на доставките, във връзка с които с РА е отказано право на данъчен кредит са стоки и услуги. Отказан е данъчен кредит по следните фактури с предмет доставки на услуги и в следния размер:

- в размер на 1076.00 лв. по фактура №[ЕГН] / 05.05.2021г. с предмет "СМР по Протокол № 1/05.05.2021г. с данъчна основа 5380.00 лв.;

- 1366.00 лв. по фактура №[ЕГН] / 19.05.2021г. с предмет "СМР по Протокол № 2/14.05.2021г. с данъчна основа 6830.00 лв;

- 1196.00 лв. по фактура №[ЕГН] / 14.05.2021г. с предмет "СМР по Протокол № 3/19.05.2021г. с данъчна основа 5980.00 лв;

- 1363,00 лв. по фактура №[ЕГН] / 28.05.2021г. с предмет "СМР по Протокол № 4/28.05.2021г. с данъчна основа 6815.00 лв;

и по пет фактури с предмет доставка на стоки - "Материали по опис":

- по фактура №[ЕГН] / 03.06.2021г. с данъчна основа 6370,00 лв. и ДДС 1274,00 лв;

- по фактура №[ЕГН] / 08.06.2021г. с данъчна основа 6128,00 лв. и ДДС 1225,00 лв;

- по фактура №[ЕГН] / 26.07.2021г. с данъчна основа 5120,00 лв. и ДДС 1024,00 лв;

- по фактура №[ЕГН] / 27.07.2021г. с данъчна основа 4970,00 лв. и ДДС 994,00 лв;

- по фактура №[ЕГН] / 28.07.2021г. с данъчна основа 4920,00 лв. и ДДС 984,00 лв;

Относно доставките на услуги, доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В случая към процесните фактури с предмет доставки на услуги – “СМР по протокол” към всяка фактура има приложен приемо-предавателен протокол (ППП). Фактурите са платени в брой. Приложени са фискални касови бележки. Между страните са подписани следните договори:

На 30.04.2021 г. между „КАМИДОС ИНТЕР” ЕООД, наричан Изпълнител и „ЗПР България 2021” ЕООД, наричан Възложител е подписан Договор за строителство (стр.113) с предмет Възложителят възлага, а Изпълнителят се задължава да извърши СМР - измазване на вътрешни стени и тавани и бояджийска шпакловка на обект Б. 403 С. 3.. Издадени са Протоколи /Акт обр.19/ за установяване завършването и заплащането на натуралните видове СМР (стр.114-стр.115).

На 01.06.2021 г. между „КАМИДОС ИНТЕР” ЕООД, наричан Продавач и „ЗПР България 2021” ЕООД, наричан Купувач е подписан Договор за покупко-продажба (стр.116) с предмет Продавачът продава строителни материали, описани в Приложение № 1 (стр.117), неразделна част от договора. Цената, която Купувачът трябва да заплати е 7 644,00 лв.

Приетата ССЕ е установила, от приложения хронологичен регистър на „Камидос Интер” ЕООД, че фактури с №№ [ЕГН], № [ЕГН], № [ЕГН] и № [ЕГН] са осчетоводени по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги”.

Като частни документи PPP не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

От съществено значение за изпълнение на доставките на услуги е кадровата и техническа обезпеченост на доставчика, която, макар да не представлява пряко доказателство за извършване на услугата от посочения доставчик, заедно с останалите доказателства по делото може да обоснове извод за реалност или липса на такава. В случая в хода на ревизията е установено, че “КОМИДОС ИНТЕР”ЕООД не е разполагало със съответни работници, които да изпълнят фактурираните услуги, не е разполагало с техника или материали. В договорите е посочено, че договорената цена е за цялостно извършване на СМР, включително и вложените материали, извършени работи и разходи за труд, механизация, складиране и др. подобни. Няма данни да са привлечени и подизпълнители.

При липса на доказателства за вложени материали и наличието им у

доставчика, за наличие на техника, работници, възможност за извършване на услугите, извършени от доставчика разходи във връзка с извършването им и пр. се налага извод за документално оформяне, но не и за реално извършване на процесните доставки от посочения доставчик.

Относно доставките на стоки, на 04.06.2021 г. между „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД, наричан Продавач и „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, наричан Купувач е подписан Договор за покупко-продажба (стр.117) с предмет Продавачът продава строителни материали, описани в Приложение № 1 (стр.118), неразделна част от договора. Цената, която Купувачът трябва да заплати е 7 353,60 лв.

На 22.07.2021 г. между „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД, наричан Продавач и „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, наричан Купувач е подписан Договор за покупко-продажба (стр.119), с предмет Продавачът продава строителни материали, описани в Приложение № 1 (стр.109), неразделна част от договора. Цената, която Купувачът трябва да заплати е 6 144,00 лв.

На 23.07.2021 г. между „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД, наричан Продавач и „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, наричан Купувач е подписан Договор за покупко-продажба (стр.109), с предмет Продавачът продава строителни материали, описани в Приложение № 1 (стр.110), неразделна част от договора. Цената, която Купувачът трябва да заплати е 5 964,00 лв.

На 26.07.2021 г. между „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД, наричан Продавач и „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, наричан Купувач е подписан Договор за покупко-продажба (стр.107) с предмет Продавачът продава строителни материали, описани в Приложение № 1 (стр.108), неразделна част от договора. Цената, която Купувачът трябва да заплати е 5 904,00 лв.

Приетата ССЕ е установила от приложения хронологичен регистър на „Камидос Интер“ ЕООД, че фактурите са осчетоводени по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“. Кредитирана е сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“. Д. е сметка 411 „Клиенти“. Плащането е извършено в брой. Д. е сметка 501 „Каса в лева“. Кредитирана сметка 411 „Клиенти“.

От съдържанието на тези договори следва, че предмет на доставките са стоки - универсален фугопълнител и шпакловка 20 кг. – 100 бр. или общо 2000,00 кг.; вароциментова мазилка 25 кг. – 95 бр. или общо 2 375,00 кг.; варациментова мазилка 25 кг. – 105 бр. или общо 2 625 кг.; лепило 25 кг. - 90 бр. или общо 2 250 кг. и др. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия

род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти.

Според обяснението дадено от доставчика в хода на ревизията предаването на стоките е ставало на посочения адрес, където стоките са се съхранявали до продажбата им, а транспортът е организиран от клиента „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД. Декларира, че дружеството е имало назначен персонал във връзка с извършване на доставките по договорите с „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, но не представя доказателства за това. От извършените справки в информационната система на НАП се установява, че за периода 01.01.2021 - 31.12.2021 г. „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД не е подавало уведомления по чл. 62 от КТ за назначени лица по трудов договор и с липсват данни за действащи трудови договори, за 2021 г. от дружеството не са подавани и справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По-важното в случая е, че липсват други доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Липсват складови разписки или доказателства, че „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД е разполагало със стоките, предмет на доставките. Ревизиращите са установили, че за периода 01.01.2021г. – 31.07.2021 г. от доставчика са декларирани покупки основно от „МАРКИТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], което е декларирало само три покупки за периода от 01.12.2018 г. до 31.07.2021 г. обща данъчна основа в размер на 198,32 лв., ДДС в размер на 39,66 лв. и с предмет на доставките „стоки“ и „канцеларски материали“, а в информационната система на НАП за 2021 г. не са установени действащи трудови договори.

Недоказан остава и начинът на транспортиране на значителните количества строителни материали. Според обясненията от доставчика, дадени в хода на ревизията транспортът е организиран от клиента „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД, но това дружество не разполага с моторни

превозни средства, нито представя доказателства за друг използван транспорт.

Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. В случая, както е посочено в ССЕ, към материалите по делото няма приложени счетоводни справки, относно осчетоводяване погасяване цената на доставките. Не може да се осъществи контакт с жалбоподателя за предоставяне на допълнителни счетоводни справки. Единственото, което се установява е, че на фактурите е записан начин на плащане „в брой”. Приложени са фискални касови бележки. Установено е обаче в хода на ревизията, че „КАМИДОС ИНТЕР“ ЕООД има регистриран един касов апарат с рег. №4497843 и № на ФУ DY544778 от 14.06.2021 г., като първата маркирана сума е от дата 15.06.2021 г., а последната маркирана сума е от 28.07.2021г., а всички суми са изпратени в НАП е 18.08.2021 г., т.е. съществува разминаване между датите на издаване на фактурите и датите на издаване на касовите бонове и изпращането им в НАП. Фактурите с дати на издаване от 05.05.2021 г. до 08.06.2021 г. са издадени преди дружеството да има закупен и въведен в експлоатация ЕКАФП.

Последващата реализация и използване на стоките и резултата от услугите в дейността на жалбоподателя също представлява косвено доказателство за реалността на спорните доставки. В случая от ССЕ се установява, че Получените доставки по фактурите, издадени от „Камидос Интер” ЕООД, са използвани в независимата икономическа дейност на „ЗПР България 2021” ЕООД, като са намерили отражение в последващи доставки към “ Магнум 7” ООД, за което са представени договори от 01.06.2021г., 17.06.2021г. и от 02.09.2021г. Освен договорите не са представени други доказателства за последващото реализиране на доставките и използването им в дейността на жалбоподателя. Както е посочено и в ССЕ, на основание чл. 113, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице – доставчик е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на плащане преди доставката - предварително авансово плащане. Съгласно ЗДДС данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Към материалите по делото няма приложени фактури, не може да се установи начисляван ли е ДДС по тях. В случая няма приложени счетоводни регистри, от които да се установи дали е начислен ДДС и отразен като задължение към бюджета. При това положение съдът намира за недоказан фактът за последващото използване на процесните доставки в дейността на „ЗПР България 2021” ЕООД.

Недоказано в случая остана и отразяването на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя. От ССЕ се установява, че вещото лице не може да даде отговори как са осчетоводени доставките в счетоводството на „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД за данъчните периоди, предмет на ревизионния акт, а жалбоподателят не е оказал съдействие, не е представил документи и достъп до счетоводството си, с което е създадо пречка за събиране на допуснати доказателства и на основание чл. 161 ГПК, вр. с § 2 ДОПК, с оглед обстоятелствата по делото съдът може да приеме за доказани фактите, относно които страната е създадо пречки за събиране на допуснати доказателства. Не може да се установи дали „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021“ ЕООД притежава заведена счетоводна отчетност, съгласно основните изисквания и принципи на Закона за счетоводството - хронологично счетоводно записване на стопанските операции, текущо начисляване на приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития към момента на тяхното възникване, в съответствие с разпоредбите на чл.5 и чл.9 от Закона за счетоводството дали е организирано текущо счетоводно отчитане за ревизирания период, водени ли са синтетични и аналитични счетоводни регистри. Поради невъзможност за достъп до счетоводните документи на дружеството не може да се каже дали редовно е водено счетоводството му.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на СМР от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

В жалбата се цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на

данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което "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."

Доказателствената тежест за установяване на относимите за спора факти при условията на пълно и главно доказване, които го ползват и от които черпи права, е на "ЗПР БЪЛГАРИЯ 2012"ЕООД". Въпреки, че му е указана доказателствената тежест, по делото не са представени годни доказателства, удостоверяващи по убедителен начин действителното изпълнение на фактурираните услуги от посочения доставчик. В обобщение, приобщените по делото доказателства са недостатъчни, за да създадат сигурно убеждение за реалността на процесните доставки, каквато е целта на пълното доказване.

По изложените съображения РА е законосъобразен, поради което обжалването на "ЗПР БЪЛГАРИЯ 2012"ЕООД следва да бъде отхвърлено.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 1345,23 лева, определено съгласно чл.7, ал.2, т.3, вр. с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, Л. състав,

### **РЕШИ :**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021" ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], против ревизионен акт № Р-22221022001139-091-001 / 02.08.2022г., издаден от органа по приходите, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1763/07.11.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който за установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност - общо в размер на 10 502,60 лв.

ОСЪЖДА „ЗПР БЪЛГАРИЯ 2021” ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1345,23 (хиляда триста четиридесет и пет лева и двадесет и три стотинки) лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: