

РЕШЕНИЕ

№ 13750

гр. София, 22.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав, в
публично заседание на 19.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **12340** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. № 14, представлявано от управителя Г. В. Й., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220222004424-091-001/14.08.2023 г., издаден от Ф. С. Й. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП, възложил ревизията, и Т. Н. В. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223185484– 003 – 001/09.10.2023 г. и с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223188992– 003 – 001/12.10.2023 г., потвърден с решение № 1584/07.11.2023 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност в общ размер на 32 709,80 лв. главница, ведно с начислени лихви за забава в размер на 12 338,19 лв.

В жалбата се твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, недоказан и необоснован, издаден в противоречие с писмените доказателства и разпоредбите на ЗДДС, практиката на ВАС и СЕС. Не става ясно какви са аргументите на органите по приходите да откажат правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици. Всички изложени в РД и РА аргументи са изцяло неотнормирани към правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици. Не са взети предвид представените от счетоводствата на доставчиците документи, които установяват по категоричен начин реалността на доставките. Не е взета предвид практиката на ВАС, че без значение е обстоятелството по какъв начин

доставчиците са изпълнили доставките, след като е установено, че такова изпълнение е налице. В подкрепа на тази теза са цитирани решения на касационната инстанция. РА противоречи на практиката на СЕС по дела С-324/11, съединените дела С-80/11 и С-142/11, С-18/13, С-123/14 и С-159/14. Незаконосъобразно и необосновано е начислен ДДС в резултат на непризнати ВОД. Жалбоподателят счита, че липсата на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, последваща deregистрация по ЗДДС, след издаване на спорните фактури, рисково поведение на доставчиците, задължения към НАП в особено големи размери, при условие, че дружеството е ангажирало възможно най-много писмени доказателства за реално осъществени доставки, не е достатъчно основание от страна на органа за отказ от право на приспадане на данъчен кредит.

В проведеното съдебно заседание жалбоподателят се представлява от редовно упълномощен адвокат, който поддържа жалбата по изложените в нея съображения. Претендира присъждането на разноските по делото по списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, чрез процесуалния си представител юрк. К. оспорва жалбата като неоснователна. Счита, че в хода на съдебното производство не били събрани достатъчно доказателства, оборващи констатациите в ревизионния акт. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220222004424-020-001/30.08.2022 г., връчена на 13.09.2022 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22220222004424-020-002/08.12.2022 г., ЗИЗВР № Р-22220222004424-020-003/12.12.2022 г., ЗИЗВР № Р-22220222004424-020-004/12.01.2023 г. и ЗИЗВР № Р-22220222004424-020-005/08.02.2023 г., издадени от Ф. С. Й. - началник на сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., оправомощена със заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 30-л. 31/. С цитираната заповед е възложено извършването на ревизия на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2018 г. до 30.04.2022 г., с краен срок до 12.05.2023 г., във връзка със Заповед на изпълнителния директор на НАП №Р-22220222004424-ЗИД-001 от 07.02.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 22220222004424-092-001/31.05.2023 г., връчен по електронен път на 05.06.2023 г./л.72/ В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22220222004424-091-001/14.08.2023 г., издаден от Ф. С. Й. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП, възложил ревизията, и Т. Н. В. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 21.08.2023 г. Органите по приходите, издали РА са установили допусната очевидна фактическа грешка - в констативната част на РА е посочено, че следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени от „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], което не е съобразено в разпоредителната част на РА, таблица 1, колона 4. Поради това е издаден Ревизионен акт за поправка на РА ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт №П– 22220223185484– 003 – 001/09.10.2023 г., връчен по електронен път на 09.10.2023 г. Впоследствие е установено, че не е посочено коректно задължението по ЗДДС за внасяне в таблица 3, което е наложило издаването на Ревизионен акт за поправка на РА

№П-22220223188992- 003-001 от 12.10.2023 г., връчен на 12.10.2023 г., с който е установен ДДС за внасяне в размер на 32 704,80 лв. и лихви в размер на 12 338,19 лв. за периодите м. 10.2018 г., от м. 01.2019 г. до м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 09.2019 г., м. 03.2020 г. м. 05.2020 г., м. 07.2020 г., м. 11.2020 г., от м. 08.2021 до м. 11.2021 г., м. 02.2022 г. и м. 04.2022 г.

По жалба вх. № 53-03-2757 /04.09.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1325/13.09.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД е издадено Решение № 1584/07.11.2023 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП г. (л. 23-28), с което РА, поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223185484– 003 – 001/09.10.2023 г. и с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223188992– 003 – 001/12.10.2023 г. е потвърден в частта за допълнително установените задължения в общ размер на 32 704,80 лв., ведно с лихвите за забава в размер на 12 338,19 лв. по ЗДДС за данъчни периоди м. м.10.2018 г. , м.01, 02,03,04,05,07 и 09. 2019 г., м. 03,05,07 и м.11.2020 г., м.08,09,10 и 11.2021 г., м.02 и м.04.2022 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че основна дейност на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД през ревизирания период е в сферата на битово-отпадъчните и дъждовни води, като предлага широка гама от продукти в областта: резервоари за вода, пречиствателни станции за битово-отпадъчни води, оборудване за ПСОВ, филтри и др. Основният доставчик на съоръжения е Б. С. Л., на което дружество "Биорок България" ООД е официален представител за източна Европа. Продуктите се доставят при "Биорок България" ООД на елементи или готови модули в зависимост от продукта и заявката с помощта на външни транспортни фирми. Продуктите се окомплектоват по определен начин в зависимост от поръчката, като приетите елементите е възможно да са в по-първичен вид и на място се окомплектоват/приготвят в завършен търговски вид. За извършване на окомплектовката на продуктите и привеждането им в краен продукт, при необходимост от спомагателни материали или механизация за изкопните дейности при монтаж на продуктите РЛ използва услугите на подизпълнители. "Биорок България" ООД не разполага с търговски обект/магазин и персонал. Дружеството декларира, че работи предимно с дистрибутори, като: В. Б., М. М., Ю. 2000, РУБИН 2001 и др.

На ревизираното лице са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220222004424-040-001/14.10.2022 г., № Р-22220222004424-040-002/16.01.2023 г. и № Р-22220222004424-040-003/01.02.2023 г., в отговор на които са представени документи, описани подробно в РД.

Извършен е преглед на счетоводната документация на ревизираното лице, за което е съставен Протокол №1758608/17.02.2023 г.

Извършени са насрещни проверки на доставчиците, както следва: на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАК БИО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПОДС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД, както и на предходните му доставчици „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], резултатите от които са обективирани в протоколи.

1. От „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД в отговор на връченото ИПДПОЗЛ са представени копия на две фактури с предмет комплектуване на пречиствателна станция за отпадни води, демонтаж на капаци и метални планки и една фактура за наем на складови помещения за периодите от м. 06.2019 г. до м. 06.2020 г. Приложени са разпечатка на сметка 411 „Клиенти“, оборотна ведомост, инвентарна книга, договор за наем, договор за транспортна услуга, фиш за изплатено възнаграждение на един общ работник и един граждански договор.

От ревизираното лице са представени копие от фактурите, протоколи за извършени СМР и разпечатки на сметки 602 „Разходи за външни услуги“ и 401 „Доставчици“.

Възложена е графологична експертиза по отношение подписа на управителя на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД - Т. Мера, положен в представените документи. Установено е, че подписът на лицето върху оспорените документи не съответства на подписа му в заявленията за издаване на документ за самоличност, свидетелство за управление на МПС, разрешение и карта за постоянно пребиване в Р Б., публикувани документи в Търговския регистър.

От получените сведения от Нотариалната Камара е установено, че Т. Мера е упълномощил единствено управителя на „МСА-КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за извършване на счетоводни услуги. Това дружество обслужва счетоводно и „МАК БИО“ ЕООД - друг процесен доставчик на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД.

Констатирано е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика, а представените от него оборотна ведомост и инвентарна книга са неотнормирани към периода на издаването на фактурите. Заведените активи в инвентарната книга са с най-общо наименование - машини, без данни за техния вид и модел.

Установено е, че процесният доставчик е разполагал с едно лице, назначено на длъжност „общ работник“, за което не са подавани декларации за осигуряване. Представеният граждански договор е М. И. е сключен на 20.12.2020 г., т.е. след периода на издаването на фактурите и не съдържа данни каква работа е договорена и какъв е срокът за извършването ѝ. От „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД не е подадена справка по чл. 73 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатено възнаграждение по гражданския договор.

Изтъкнато е, че представеният договор за транспортни услуги от 01.01.2021 г., придружен е товарителница и касов бон, е неотнормирани, тъй като е сключен след издаването на фактурите. В товарителницата липсва точна дата на извършване на услугата, получател по която е „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД.

По отношение фактура №0... 103/25.03.2020 г. е предмет „наем на склад“ при проверка в Имотен регистър е констатирано, че доставчикът не притежава недвижим имот, за да може да го отдаде под наем на ревизираното лице. Няма данни и за издадени фактури от предходни доставчици с такъв предмет. В тази връзка е прието, че договорът за наем е фиктивен и не поражда правни последици.

В заключение е формиран извод за наличие на абсолютна симулация и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит в размер на 3 368,80 лв. по фактурите, издадени от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД за периодите м. 03.2020 г. и м. 11.2020 г.

2. От „МАК БИО“ ООД при насрещната проверка са представени платежна ведомост, хронология на сметка 411 „Клиенти“, граждански договор е превозвач К. К., инвентарна книга, оборотна ведомост, копие от издадените фактури с предмет тръби, крепежни елементи, кофражно платно, грунд, найлон, термо-панели, метална конструкция, протоколи обр. 19.

Възложената графологична експертиза е установила, че представените от доставчика и от ревизираното лице документи не са подписани от управителя на „МАК БИО“ ООД - Тча А. Маг от В.. Подписът в оспорените документи се различава от нотариално заверения образец на подписа на управителя.

Няма данни за упълномощени лица, които да издават фактури и документи от името на управителя на „МАК БИО“ ООД. Освен това, е установено, че Тча А. Маг е имал разрешение за пребиваване в страната до 01.02.2019 г., а фактурите са издадени през 2020 г., когато лицето не е било в Р Б..

Фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика за м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г. По данни от ИС на НАП процесният доставчик има едно назначено лице по трудов договор, на

длъжност „управител на заведение“, не притежава МПС и недвижими имоти и няма данни за стопанисвани складове и други обекти.

Извършена е насрещна проверка на К. К., с когото доставчикът е сключил граждански договор за извършване на транспортни услуги. От проверяваното лице писмено е заявено, че не е извършвал услуги на „МАК БИО“ ООД и не е имал контакт с доставчика.

Освен това, гражданският договор за извършване на транспортни услуги не е подкрепен с транспортни документи за превоз на строителни материали /товарителници, пътни листа/. Липсват данни, че процесният доставчик е притежавал стоките, за да може да ги прехвърли на жалбоподателя.

В заключение е формиран извод за абсолютна симулация и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит в размер на 5 000,00; лв. по фактурите, издадени от „МАК БИО“ ООД за периодите м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г.

3. От „ПОДС“ ЕООД при насрещната проверка са представени копия на издадените две фактури с предмет консумативи и каем на склад, разпечатка на сметка 411 и оборотна ведомост. Представен е и договор за наем от 01.04.2019 г., съгласно който „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД наема от доставчика складово-производствено хале, находящо се в кв. К., с наемна цена от 12 000.00 лв. без ДДС за целия срок на договора от една година.

От ревизираното дружество са представени копия на фактурите и разпечатки на сметки 602 и 401. Извършена е графологична експертиза, при която е установено, че представените документи от доставчика и от ревизираното лице не са подписани от управителя на „ПОДС“ ЕООД - А. Л. от А..

По данни от Нотариалната камара не са налице упълномощавания от името на управителя на доставчика.

От Имотен регистър е установено, че „ПОДС“ ЕООД не притежава недвижими имоти, за да може да ги отдаде под наем на ревизираното лице. Не са ангажирани доказателства за наети имоти от доставчика, които да бъдат преотдадени под наем на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД. Наред с това, няма никакви доказателства за изпълнение на процесния договор за наем, като напр. за плащане на наемна цена и др.

Във връзка с представената фактура с предмет консумативи е отбелязано, че не са представени доказателства за вида, предаването и транспортирането им.

В заключение е прието, че е налице абсолютна симулация и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит в размер на 3 500,00 лв. за м. 04.2019 г. по фактурите, издадени от „ПОДС“ ЕООД.

4. „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД не е открито в хода на насрещната проверка и изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие.

Издадените фактури от доставчика са отразени в дневниците му за продажби за м. 10.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 03.2019 г., м. 05.2019 и м. 07.2019 г. Декларираната от доставчика дейност пред НАП е търговия е козметични стоки.

От ревизираното дружество са представени копия на седем фактури с предмет „услуги по договор“, по които е ползвано правото на данъчен кредит в размер на 8 950,00 лв., и разпечатки на сметки 401 и 602. Не са представени първични документи за направени плащания, договори, приемо-предавателни протоколи, от които да се установят вида на услугите и лицата, които са ги извършили.

При извършената почеркова експертиза е установено, че върху представените документи не е положен подпис на управителя Е. С.. Същият е напуснал страна на 22.02.2016 г. и няма данни за

преминавания през ГКПП след тази дата. По данни от Нотариалната камара не се установяват упълномощавания от страна управителя на доставчика.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит в размер на 8 950,00 лв. по фактурите, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД за периодите м. 10.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 03.2019 г., м. 05.2019 и м. 07.2019 г.

5. Ревизираното лице е приспаднало право на данъчен кредит в размер на 4 074.40 лв. по 10 фактури, издадени от „ТИ ЕС ТИ ТРУП“ ООД с предмет докомплектуване на пречиствателна станция за отпадни води, инертен материал и машиносмяна багер. Представени са копия от процесите фактури, приемо- предавателни протоколи, както и копия от издадени фактури от предходни доставчици, придружени с протоколи и договор.

Констатирано е, че не са ангажирани доказателства за извършени плащания, за транспорт на инертния материал и за притежаването на багер. Липсват данни за лицата, извършили услугите, за вложените материали, както и за техния транспорт.

Към договора липсват количествено-стойностни сметки с данни за вида и количеството на услугите и материалите, необходими за тяхното изпълнение. Конкретизация на вида и количеството на услугите няма и в протоколите.

От управителя на „ТИ ЕС ТИ ТРУП“ ООД писмено е декларирано, че дейностите са превъзложени на „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД и „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД.

Възложена е графологична експертиза по отношение подписите на управителите на горепосочените дружества.

Извършени са насрещни проверки на предходните доставчици. От „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД са представени фактури, протоколи и ведомост за заплати. Органите по приходите са установили, че за лицата, посочени във ведомостта за заплати, не са подавани декларации обр. 1 и обр. 6 с данни за осигуряване.

Констатирано е, че „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД е обявено в ликвидация и не е установен контакт с ликвидатора, вписан в Търговския регистър. Посоченото дружество е deregистрирано по ЗДДС и в издадената фактура на прекия доставчик не е начислен ДДС.

За периодите от 01.07.2021 г. до 30.11.2021 г. е извършена ревизия по ЗДДС на „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ООД, в обхвата на която са включени и издадените фактури на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД. Ревизията е приключила с РА №Р-22220422000484-091- 001 от 10.10.2022 г., с който е оспорена реалността на доставките с предмет комплектуване на пречиствателни станции от „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД.

След анализ на доказателствата е формиран извод, че доставките от „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД не са реално извършени и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит в размер на 4 074,00 лв. за периодите от м. 08.2021 г. до м. 11.2021 г., м. 02.2022 г. и м. 04.2022 г.

Относно доначислен ДДС за продадените превозни средства на управителя:

1. За данъчен период м. 04.2019 г. ревизираното дружество е издало три фактури на управителя за продажба на лек автомобил, товарен автомобил и ремарке, с начислен ДДС общо в размер на 428,00 лв.

Органите по приходите са посочили, че данъчната основа на трите доставки между свързани лица следва да се определи по реда на чл. 27 във връзка с чл. 26 от ЗДДС. Назначена е експертиза по реда на чл. 60 от ДОПК за определянето на пазарни цени на доставките на превозни средства, като на експерта са предоставени договорите за продажбата им. Експертизата е извършена чрез използване на метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци,

регламентиран в Наредба №9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Използвани са данни от специализиран софтуерен продукт за превозни средства по номер на рама, справка от КАТ и удостоверение изх. №232/20.02.2023 г. на нотариуса относно техническите данни на превозните средства. Съобразено е овехтяването, качеството и др. характеристики на МПС. Направено е проучване относно пазарните цени на аналогични превозни средства втора употреба, като е приложен коефициент на пазарна реализация. Пазарната цена на всяко превозно средство е определена в диапазон от долна и горна граница.

Въз основа на оценителната експертиза е установено, че трите превозни средства са продадени на управителя на занижени цени под долната граница на пазарната стойност, т. напр. продажната цена на ремаркетото е 100,00 лв., а определената долна граница на пазарна стойност е 1 900,00 лв.; продажната цена на лек автомобил Р. Р. Спорт е 1 000,00 лв., а определената долна граница на пазарна стойност е 19 900,00 лв., пазарната цена на товарен автомобил Ф., модел К. е 1 040,00 лв., а определена долна граница на пазарна стойност е 19 400,00 лв. В тази връзка е доначислен ДДС в размер на 7 812,00 лв. за данъчен период м. 04.2019 г., в т.ч. ДДС в размер на 360,00 лв. за продажбата на ремаркетото /1 800,00 лв. x 20%/, ДДС в размер на 3 780,00 лв. за продажбата на лекия автомобил /18 900,00 лв. x 20%/ и ДДС в размер на 3 672,00 лв. за продажбата на товарния автомобил /18 360,00 лв. x 20%/.

Жалбоподателят счита, че посочените в договорите за продажба цени на превозните средства са пазарни и възразява срещу допълнителното начисляване на ДДС на база на експертизата.

Органът е приел, че в случая приложение следва да намери разпоредбата на чл. 27 от ЗДДС и сделките по продажба на превозни средства от дружеството на управителя следва да бъдат по пазарни цени, като РА следва да бъде потвърден в частта на допълнително установен ДДС в размер на 7 812,00 лв. за м. 04.2019 г. и съответните лихви.

До Нотариалната камара е изпратено искане за предоставяне на сведения относно наличие на упълномощаване от управителите на посочените по-горе доставчици. В отговор е предоставена изискваната информация.

Изискани са данни за регистрираните влизания и излизания от страната на Т. Мера - управител на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, Тча А. М. - управител на „МАК БИО“ ЕООД, Е. С. - управител на „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД.

С Уведомително писмо №Р-22220222004424-032-004 от 05.04.2023 г. ревизираното дружество е поканено да коригира ползваното право на данъчен кредит поради нереалност на декларираните получени доставките, но това не е сторено.

С Акт №Р-22220222004424-01-001 от 11.04.2023 г. е възложено извършването на графологична експертиза на подписите в представените документи от ревизираното лице и доставчиците. Приета е изготвената почеркова експертиза от Н. Р. - графолог от списъка на НАП.

С Акт №Р-01-002 от 12.04.2023 г. е възложена оценителна експертиза за определяне пазарните цени на три МПС, продадени от ревизираното дружество на управителя - Г. Й.. Приета е изготвената експертиза от инж. М. П. - оценител от списъка на НАП.

По делото е изслушана съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните, от заключението на която се установява следното: счетоводството на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД е организирано в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Отчетел е начисления ДДС правилно, както и редовно е подал справки-декларации по ЗДДС съобразно ЗДДС. По предоставени счетоводни данни от жалбоподателя се установява, че дружествата „Ти ес ти груп“ ЕООД, „Сандра енд джи“ ЕООД, „Би енд ес консулт“ ЕООД, „Мак био“ ООД и „ПОДС“ ЕООД са издали на жалбоподателя фактури за продажба/доставки.

Така „Ти ес ти груп“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактури за периода 16.08.2021 г.- 26.04.2022 г., които е включило в дневника си на продажби в съответния месец, в който са издадени фактурите. Начисления ДДС по фактурите е отчетен като ДДС за извършени продажби и участва при формирането на декларираният месечен данъчен резултат по ЗДДС на „Ти ес груп“ ЕООД по подадените справки-декларации в НАП. Издадените от „Ти ес ти груп“ ЕООД на жалбоподателя процесии фактури са осчетоводени по счетоводна сметка 4011 -Доставчици по партида на „Ти ес груп“ ЕООД.

„Сандра енд джи“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактури в периода 25.03.2020 г. – 30.11.2020 г., които е включило в дневника си на продажби в съответния месец, в който са издадени фактурите. Начисления ДДС по фактурите е отчетен като ДДС за извършени продажби и участва при формирането на декларираният месечен данъчен резултат по ЗДДС на „Сандра енд джи“ ЕООД по подадените справки-декларации в НАП. Издадените от „Сандра енд джи“ ЕООД на жалбоподателя процесии фактури са осчетоводени по счетоводна сметка 4011 -Доставчици по партида на „Сандра енд джи“ ЕООД.

„Би енд ес консулт“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактури в периода 08.10.2018 г. – 06.07.2019 г., които е включило в дневника си на продажби в съответния месец, в който са издадени фактурите. Начисления ДДС по фактурите е отчетен като ДДС за извършени продажби и участва при формирането на декларираният месечен данъчен резултат по ЗДДС на „Би енд ес консулт“ ЕООД по подадените справки-декларации в НАП. Издадените от „Би енд ес консулт“ ЕООД на жалбоподателя процесии фактури са осчетоводени по счетоводна сметка 4011 -Доставчици по партида на „Би енд ес консулт“ ЕООД.

„Мак био“ ООД е издало на жалбоподателя фактури в периода 20.05.2020 г.- 20.07.2020 г., които е включило в дневника си на продажби в съответния месец, в който са издадени фактурите, зачисления ДДС по фактурите е отчетен като ДДС за извършени продажби и участва при формирането на декларираният месечен данъчен резултат по ЗДДС на „Мак био“ ООД по подадените справки-декларации в НАП. Издадените от „Мак био“ ООД на жалбоподателя процесии фактури са осчетоводени по счетоводна сметка 4011 -Доставчици по партида на „Мак био“ ООД.

„ПОДС“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактури в периода м.04.2019 г., е включило в дневника си на продажби в съответния месец, в който са издадени фактурите. Начисления ДДС по фактурите е отчетен като ДДС за извършени продажби и участва при формирането на декларираният месечен данъчен резултат по ЗДДС на „ПОДС“ ЕООД по подадените справки-декларации в НАП. Издадените от „ПОДС“ ЕООД на жалбоподателя процесии фактури са осчетоводени по счетоводна сметка 4011 -Доставчици по партида на „ПОДС“ ЕООД.

Относно доставчика „Ти ес груп“ ЕООД:

От представените документи по делото се констатира сключен договор за строително монтажни дейности от 02.08.2021 г. между „Биорек България“ ООД- възложител и „Ти ес ти груп“ ЕООД - изпълнител. Съгласно чл.1 ал.1: възложителят възлага извършване на строително-ремонтни работи на изпълнителя, срещу възнаграждение от страна възложителя.

Съгласно чл.1 ал.2: Количеството, обемът и видовете ремонтни работи по сглобяване и окомплектоване на стоките, както и влаганите материали следва да се изпълняват съгласно уговореното. Строително-ремонтните работи ще се извършват със средства, материали и съответната квалифицирана работна ръка на изпълнителя.

Съгласно чл.8 на договора, приемането на извършените услуги се удостоверява с протокол, подписан от двете страни, в който се описва извършената работа.

Към договора между страните са представени следните протоколи:

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 15.10.2021 г. на стойност 5 300,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности. Въз основа на протокола е издадена фактура [ЕГН]/29.10.2021 г. с данъчна основа 5 300,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 29.10.2021 г. на стойност 1 505,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/29.10.2021 г. с данъчна основа 1 505,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 26.11.2021 г. на стойност 940,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/26.11.2021 г. с данъчна основа 940,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 15.11.2021 г. на стойност 1 680,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/15.11.2021 г. с данъчна основа 1680,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 17.09.2021 г. на стойност 1 760,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/17.09.2021 г. с данъчна основа 1760,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 20.09.2021 г. на стойност 2 750,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/20.09.2021 г. с данъчна основа 2750,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 16.08.2021 г. на стойност 3 005,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, на база на който е издадена фактура [ЕГН]/16.08.2021 г. с данъчна основа 3 005,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 31.08.2021 г. на стойност 540,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/31.08.2021 г. с данъчна основа 540,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 28.02.2022 г. на стойност 640,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/28.02.2022 г. с данъчна основа 640,00 лв.

Протокол обр.19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР към 26.04.2022 г. на стойност 2 250,00 лв. без ДДС, с описание на извършените и приети дейности, въз основа на който е издадена фактура [ЕГН]/26.04.2022 г. с данъчна основа 2 250,00 лв.

Относно доставчика „Сандра енд Джи“ ЕООД:

Между „Сандра енд Джи“ ЕООД - наемодател и жалбоподателя - наемател е бил сключен договор за наем от 01.03.2020 г., при условията на който е отдаден под наем склад 1450 кв.м. срещу наемна цена за срока на договор 15 000,00 лв. без ДДС.

На основание сключения договор „С. енд Д.“ ЕООД е издало фактура номер [ЕГН]/25.03.2020 г. с данъчна основа 15 000,00 лв. равна на наемната цена по договора без ДДС.

На 30.11.2020 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр. 19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Сандра енд Джи“ ЕООД, съгласно който стойността на изпълнените от изпълнителя и приети СМР от жалбоподателя е 964,00 лв. без ДДС. На основание приетия протокол от 30.11.2020 г., е издадена фактура [ЕГН]/30.11.2020 г. с данъчна основа 964,00 лв., с основание: „по протокол от 30.11.“

На 30.11.2020 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител — жалбоподателя и изпълнител - „Сандра енд Джи“ ЕООД, съгласно който стойността на изпълнените от

изпълнителя и приети СМР от жалбоподателя е 880,00 лв. без ДДС. На основание приетия протокол от 30.11.2020 г., е издадена фактура [ЕГН]/30.11.2020 г. с данъчна основа 880,00 лв., с основание: „по протокол от 30.11.“

Относно доставчика „Мак Био“ ООД:

На 10.07.2020 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител — „Мак Био“ ООД, съгласно който стойността на изпълнените от изпълнителя и приети СМР от жалбоподателя е 8 500,00 лв. без ДДС.

На основание приетия протокол от 10.07.2020 г., е издадена фактура [ЕГН]/10.07.2020 г. с данъчна основа 8 500,00 лв., с основание: „материали.“

На 20.07.2020 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр. 19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Мак Био“ ООД, съгласно който стойността на изпълнените от изпълнителя и приети СМР от жалбоподателя е 4 000,00 лв. без ДДС.

На основание приетия протокол от 20.07.2020 г., е издадена фактура [ЕГН]/20.07.2020 г. с данъчна основа 4 000,00 лв., с основание: „материали.“

На 25.05.2020 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Мак Био“ ООД, съгласно който стойността на изпълнените от изпълнителя и приети СМР от жалбоподателя е 4 000,00 лв. без ДДС.

На основание приетия протокол от 25.05.2020 г., е издадена фактура [ЕГН]/25.05.2020 г. с данъчна основа 4 000,00 лв., с основание: „материали.“

На 20.05.2020 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Мак Био“ ООД, съгласно който стойността на изпълнените от изпълнителя и приети СМР от жалбоподателя е 8 500,00 лв. без ДДС

На основание приетия протокол от 20.05.2020 г., е издадена фактура [ЕГН]/20.05.2020 г. с данъчна основа 8 500,00 лв., с основание: „материали.“

Относно доставчика „ПОДС“ ЕООД:

Между „ПОДС“ ЕООД - наемодател и жалбоподателя - наемател е бил сключен договор за наем от 01.04.2019 г., при условията на който е отдаден под наем склад находящ се в [населено място], К., Складово-производствено хале - 1250 кв.м. в промишлена зона Гара Я., срещу наемна цена за срока на договор 12 000,00 лв. без ДДС.

На основание сключения договор, „ПОДС“ ЕООД е издало фактура номер [ЕГН]/01.04.2019 г. с данъчна основа 12 000,00 лв. равна на наемната цена по договора без ДДС.

„ПОДС“ ЕООД е издало на жалбоподателя фактура [ЕГН]/01.04.2019 г. с данъчна основа 5 500,00 лв. и начислен ДДС 1 100 лв., на обща стойност 6 600,00 лв. с посочено основание във фактурата: „Консумативи“.

По делото не се намира приемо-проедавателен протокол с описание на стоките, както и че същите са доставени респ. получени от жалбоподателя.

Извърши се проверка при „ПОДС“ ЕООД като се изиска протокол за приемо- предаване съпътстващ посочената фактура, но към момента на изготвяне на заключението не е представен такъв.

Относно доставчика „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД:

Между „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД - изпълнител и жалбоподателя - възложител е бил сключен договор за транспортна услуга от 01.05.2019 г., при условията на който изпълнителя следва да

извърши транспортна услуга на материали до склад на възложителя, срещу възнаграждение съгласно договора, в размер на 29 900,00 лв. без ДДС.

Съгласно договора, възложителя заплаща аванс в размер на 6 000,00 лв. без ДДС, в срок до три седмици от сключване на договора.

На 28.05.2019 г. „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД е издало фактура [ЕГН] на стойност 6 000,00 лв. без ДДС и 7 200,00 лв. с ДДС, с основани: „Услуга по договор“.

На 05.07.2019 г. „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД е издало фактура [ЕГН] на стойност 10 000,00 лв. без ДДС и 12 000,00 лв. с ДДС, с основани: „Услуга по договор“.

На 06.07.2019 г. „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД е издало фактура [ЕГН] на стойност 13 900,00 лв. без ДДС и 16 680,00 лв. с ДДС, с основани: „Услуга по договор“.

Между „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД - изпълнител и жалбоподателя - възложител е бил сключен договор за СМР от 01.02.2018 г., при условията на който изпълнителя следва да извърши строително монтажни работи.

В договора не е посочен конкретен размер на възнаграждение за изпълнителя.

На 08.10.2018 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Би Ен Ес Консулт“ ЕООД, съгласно който изпълнителя е изпълнил СМР приети от възложителя. В протокола са описани само извършените работи, но не са посочени стойности. На основание приетия протокол от 08.10.2018 г., е издадена фактура [ЕГН]/08.10.2018 г. с данъчна основа 2 950,00 лв.

На 11.03.2019 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Би Ен Ес Консулт“ ЕООД, съгласно който изпълнителя е изпълнил СМР приети от възложителя. В протокола са описани само извършените работи, но не са посочени стойности, на основание на който е издадена фактура [ЕГН]/11.03.2019 г. с данъчна основа 5 000,00 лв.

На 01.02.2019 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Би Ен Ес Консулт“ ЕООД, съгласно който изпълнителя е изпълнил СМР приети от възложителя. В протокола са описани само извършените работи, но не са посочени стойности. Въз основа на протокола е издадена фактура [ЕГН]/01.02.2019 г. с данъчна основа 4 900,00 лв.

На 20.01.2019 г. е съставен и двустранно подписан Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на натурални видове СМР с възложител - жалбоподателя и изпълнител - „Би Ен Ес Консулт“ ЕООД, съгласно който изпълнителя е изпълнил СМР приети от възложителя. В протокола са описани само извършените работи, посочени стойности. Издадена е фактура [ЕГН]/20.01.2019 г. с данъчна основа 2 000,00 лв.

Вещото лице е констатирано, че стойностите на изпълнените работи по протоколите съответства на стойностите, за които са издадени фактурите към тези протоколи. Това се отнася за доставчиците - „Ти Ес Ти Груп“ ЕООД, „Мак Био“ ООД, „Сандра Енд Джи“ ЕООД.

Относно протоколите приети от изпълнителя „Би Енд Ес Консулт“ ЕООД, в същите няма стойност на свършената работа, но има описание на дейностите, които дейности са приети от жалбоподателя, с оглед положения подпис за възложител на тези протоколи.

Относно договора за транспортна услуга, стойността на издадените три броя фактури съответства на цената по договора.

Относно договорите за аем, за същите няма съставен протокол, но експертизата счита, че с оглед вида на услугата - отдаване под наем на имот, то не е необходим такъв, тъй като в договорите за наем е посочен обекта на отдаване под наем, цената и страните по договора. Стойността на

издадените фактури за наем по отделните договори съответства на цената на договорена във всеки от договорите и не е налице несъответствие.

Вещото лице счита, че описаните доставки, осчетоводени при жалбоподателя са напълно относими и свързани с дейността му по доставка и изграждане на пречиствателни станции, инсталиране на помпи за вода.

По делото е изслушана и съдебно-оценителна експертиза съгласно, което към 09.04.2019 г. вещото лице е определило пазарна стойност, както следва:

1. за лек автомобил (джип) марка Л. Ровер, модел Р. Ровер Спорт L 320, с рег. № СА 7248 МХ, рама № S., двигател № 0271163276DT, произведен 2008 година, пазарна стойност към 09.04.2019 година в размер на 19250,00 (деветнадесет хиляди двеста и петдесет) лева;

2. за товарен автомобил марка Ф., модел К., с рег. [рег. номер на МПС] , рама № > W., двигател № С., произведен 2013 година, за автомобил в добро техническо състояние и годен за експлоатация, пазарна стойност към 09.04.2019 година в размер на 18100,00 (осемнадесет хиляди и сто) лева;

3. за ремарке за лек автомобил марка Р. МХ 0500, с рег. [рег. номер на МПС] , рама № V., произведено 2005 година, пазарна стойност към 09.04.2019 година в размер на 500,00 (петстотин) лева.

В приетото по делото заключение по съдебно-графическа експертиза, неоспорено от страните е установено следното:

1. подписите в графи „Изпълнител“ на представените копия на Договор за транспортна услуга от 01.05.2019г. между „Биорок България“ ООД и „Би Енд Ес“ ЕООД и Договор за строително монтажни дейности от 02.10.2018г. между Б. Б.“ ООД и „Би Енд Ес“ ЕООД, Приемо-предавателен протокол/ акт за установяване на видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, за постигнати изисквания при монтаж от 08.10.2018г., Приемо-предавателен протокол/ акт за установяване на видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, за постигнати изисквания при монтаж от 11.03.2019г., Приемо-предавателен протокол/ акт за установяване на видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, за постигнати изисквания при монтаж от 01.02.2019г. и Протокол- Акт 19 за обект [населено място], [улица], ет. 4, ап. 14 от 20.01.2019г. са копия на оригинали със саморъчно положени подписи от Е. С..

2. Подписите в графи „Изпълнител“ на представените копия на Договор за транспортна услуга от 01.05.2019г. между „Биорок България“ ООД и „Би Енд Ес“ ЕООД и Договор за строително монтажни дейности от 02.10.2018г. между Б. Б.“ ООД и „Би Енд Ес“ ЕООД са копия на подписи, които са пренесени с помощта на техническо средство, като е използван подписа в графа „Подпис“ на Образец от подпис с нотариална заверка Рег. № 2391 от 12.02.2016г. на нотариус К. Б..

3. Подписите в графи „Изпълнител“ на представените копия на Приемо-предавателен протокол/ акт за установяване на видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, за постигнати изисквания при монтаж от 11.03.2019г., Приемо-предавателен протокол /акт за установяване на видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, за постигнати изисквания при монтаж от 01.02.2019г. и Протокол- Акт 19 за обект [населено място], [улица], ет. 4, ап. 14 от 20.01.2019г. са копия на подписи, които са пренесени с помощта на техническо средство, като е използван подписа в долната лява част под текста „гр. С.“ на Образец от подпис с нотариална заверка Р. № 2391 от 12.02.2016г. на нотариус К. Б..

4. Подписа в графа „Изпълнител“ на представеното копие на Приемо-предавателен протокол /акт за установяване на видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, за постигнати изисквания при монтаж от 08.10.2018г. е копие на подпис, който е пренесен с помощта на техническо средство като е използван втория подпис в Образец от подпис с нотариална заверка Р..

№ 2391 от 12.02.2016г. на нотариус К. Б.. В съдебно заседание от 05.02.2025 г. вещото лице заявява, че в случая се касае за кражба на подпис, т.е. не се поставя саморъчно от лицето, а се сканира от документ и чрез компютър е прехвърля върху документ.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК. Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА. Атакуваният РА №Р- Р-22220222004424-091-001/14.08.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223185484– 003 – 001/09.10.2023 г. и с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223188992– 003 – 001/12.10.2023 г. са издадени от компетентни органи по приходите –Ф. С. Й. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП, възложил ревизията, упълномощена със заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 30-л. 31/ и Т. Н. В. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22220222004424-020-001/30.08.2022 г. /л. 32/. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № 22220222004424-092-001/31.05.2023 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения, които да представляват самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, представени са писмени доказателства, допусната е съдебно-счетоводна експертиза за установяване на релевантни обстоятелства към данъчното облагане на ревизираното лице във връзка с реалността на спорните доставки и произтичащите от това правни последици. От страна на ответника са оспорени представени, по делото документи, които са използвани при изготвяне на заключението на съдебно-счетоводната експертиза. В тази връзка в съдебно заседание от 13.11.2024 г. е открито производство по оспорването им. Констатациите на вещото лице по назначената експертиза е изложена по-горе в изложението по фактите на настоящото решение.

По приложението на материалния закон:

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя

да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1. доставчикът, както и получателът, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2. получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки и 3. получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

По отношение непризнатото право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Ти ес ти груп“ ЕООД, „Сандра енд джи“ ЕООД, „Би енд ес консулт“ ЕООД, „Мак био“ ООД и „ПОДС“ ЕООД съдът намира следното:

По доставките от „Би Енд Консулт“ ЕООД в хода на ревизията и пред директора на дирекция ОДОП не са представени никакви документи. Такива са представени едва в съдебното производство, оспорени своевременно от ответника по реда на чл.193, ал.1 ГПК досежно тяхната автентичност. Вещото лице, изготвило СГРЕ е констатирало, че в оспорените документи, а именно договор за транспортна услуга от 01.05.2019 г., договор за строително-монтажни дейности от 02.10.2018 г., приемо-предавателен протокол от 08.10.2018 г., приемо-предавателен протокол от 11.03.2019 г., приемо-предавателен протокол от 01.02.2019 г., протокол-акт 19 от 20.01.2019 г./ са положени копия на подписи, пренесени с помощта на техническо средство, като е използван подписът на Е. С. в документ с нотариална заверка рег. №2391 от 12.02.2016 г. на нотариус К. Б.. Устно вещото лице М. при приемането на СГЕ в с.з. е пояснило, че става въпрос за кражба на подпис, образец от който е публикуван в нотариално заверен и публикуван в Търговски регистър документ, който подпис се сканира с техническо средство и се прехвърля в оспорените документи, но не е поставен саморъчно от лицето Е. С. /гражданин на А./. Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно изготвено. В този смисъл съдът приема, че не са представени документи, удостоверяващи извършване на фактурираните услуги. Формалното изпълнение на изискванията за начислението на данъка в счетоводството на доставчика и установените плащания от вещото лице по приетото в съдебното производство заключение на съдебно-счетоводната експертиза са без значение и не водят до възникване на материалното право на получателя за приспадане на данъчен кредит.

По отношение на останалите доставчици има някои представени документи при ревизията, които са оспорени от ревизиращите и е възложена СГЕ на графолог, който е достигнал до извод за неавтентичност на подписа на Т. Мера — управител на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, на подписа на Тча А. Маг от В. - управител на „МАК БИО“ ООД, на подписа на А. Л. от А. - управител на „ПОДС“ ЕООД в представените в хода на ревизията документи. СГЕ на вещото лице е приета по делото, заедно с цялата преписка. В хода на настоящото производство, по реда на чл. 192 от ГПК

отново са изискани сведения от МВР, СДВР отдел „Миграция“, като с писмо от задълженото трето неучастващо лице е посочено, че няма данни за гранични преминавания на Е. С., Тча А. Маг, А. Л. за процесните периоди на издаване на фактурите и подписване на останалите оспорени документи.

Когато предмет на доставките са стоки от съществено значение е доставчиците да разполагат с фактурираните стоки по вид и количество към момента на продажбата им на жалбоподателя, както и да са налице съпроводителни документи /за транспорт, съхранение на стоките и др./.

Процесната фактура №598/01.04.2019 г., издадена от „ПОДС“ ЕООД е с предмет консумативи. Същата не е придружена с приемо-предавателни протоколи или други документи, индивидуализиращи стоките и доказващи предаването им от доставчика на жалбоподателя. При липса на документ, определящ стоките по своя род, не е спазено изискването на чл. 24 от ЗЗД. Вещото лице по ССЧЕ /стр. 17/ също е констатирало липсата на приемо- предавателни протоколи за предаване на консумативи. Не е доказано, че „ПОДС“ ЕООД е притежавало стоките, за да е възможно впоследствие да се разпорежи с тях като собственик в полза на жалбоподателя, т.е. няма фактури за придобиване на стоките от доставчика. От оборотната ведомост на доставчика не се установява изписване на продадени стоки. Няма доказателства за транспортиране на процесните консумативи и за тяхното съхранение от доставчика. Не е представен документ за плащане по горесцитираната Фактура, което е индикация за фиктивност на доставката. Този извод се подкрепя и от графологичната експертиза, извършена в ревизионното производство, установила неавтентичност на подписа на управителя на „ПОДС“ ЕООД в представените документи. По данни от Нотариалната камара не са налице упълномощавания от името на управителя на доставчика. Управителят А. Л. от А. не е пребивавал в страната по време на издаването на фактурата, съгласно писмото на отдел „Миграция“ при СДВР.

Доставките от „МАК БИО“ ЕООД са с предмет различни крепежни елементи. Няма първични документи за придобиване на спорните материали от доставчика, за да е обективно възможно впоследствие да се продадат на жалбоподателя. В оборотната ведомост на доставчика сметката за отчитане на материали е без обороти, а сметката за отчитане на стоки е без изписани стоки, т.е. стоките и материалите не са осчетоводени като изписани /продадени/ по сметки 304 и 302 в оборотната ведомост на доставчика. Няма доказателства за притежаване от доставчика складово помещение за съхранение на строителните материали, нито има транспортни документи за превозването им до жалбоподателя. По данни от ИС на НАП „МАК БИО“ ЕООД има едно назначено лице по трудов договор, на длъжност „управител на заведение“, която е неотнормирана към предмета на доставките. Доставчикът не притежава МПС, с които да транспортира крепежните материали и недвижими имоти за тяхното съхранение, нито има данни за стопанисвани складове под наем.

Извършена е насрещна проверка на К. К., с когото доставчикът е сключил граждански договор за извършване на транспортни услуги. От К. К. при насрещната проверка писмено е заявено, че не е извършвал услуги на „МАК БИО“ ООД и не е имал контакт с „МАК БИО“ ЕООД. Освен това, гражданският договор за извършване на транспортни услуги не е подкрепен с транспортни документи за превоз на строителни материали /товарителници, пътни листа/. В подкрепа на извода за липса на доставка на крепежни материали е графологичната експертиза на вещото лице, установила неавтентичност на подписа на управителя в представените документи, в т.ч. и в приемо-предавателните протоколи, в които не е посочено мястото на предаване на материалите. По данни от Нотариалната камара не са упълномощени други лица да представляват „МАК БИО“ ЕООД. Тча А. Маг от В. - управител на „МАК БИО“ ООД, не е бил в страната по време на съставяне на фактурата, протокола и сключването на гражданския договор. При ревизията е

установено, че Тча А. Маг е имал разрешение за пребиваване с страната до 01.02.2019 г., а фактурите са издадени през м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г., когато лицето не е било в Р Б.. Писмото на отдел „Миграция“ при СДВР, постъпило в съда, потвърждава това обстоятелство.

По отношение доставката по фактура №338 от 29.10.2021 г. с предмет инертен материал и машиносмяна - багер, като предходен доставчик на „ТИ ЕС ТИ ТРУП“ ЕООД е посочено „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД - в ликвидация. Не са налице доказателства за притежаван багер от страна на „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД, който да бъде предоставен за извършване на услуга /машиносмяна, в т.ч. покупна фактура, инвентарна книга със заведен такъв ДМА и др. Не са налице доказателства за придобиване и транспортиране на инертен материал от предходния доставчик „ДАРТ ДИЗАЙН“ ЕООД до прекия доставчик „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД и от последния до жалбоподателя. Няма счетоводни данни за заприходяване и изписване на инертен материал в счетоводството на прекия и предходен доставчик, както и за осчетоводяване от тях на съпътстващи разходи за превоз на инертен материал. Няма данни за извършено плащане по доставката. Извършената почеркова експертиза в хода на ревизията не е установила по безспорен начин, че подписът в протоколите е на управителя на „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД.

При доставка на услуги е от значение дали доставчиците притежават трудова и материално-техническа обезпеченост за извършването им, както и доказателства за предаване на резултата от услугите.

В случая не е доказано извършването на услугите - наем на склад по фактура №0..103 от 25.03.2020 г., издадена от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД и по фактура №596 от 01.04.2019 г., издадена от „ПОДС“ ЕООД. Посочените доставчици не притежават недвижими имоти по данни от Имотен регистър и в дневниците им за покупки не са включени получени Фактури с предмет наем на имот, т.е. горечитираните доставчици не са наели имот, който от своя страна да преотстъпят под наем на жалбоподателя. В процесните договори за наем с жалбоподателя имотите не са обозначени с идентифициращите ги белези, като напр. номер на склад и др. Не са налице доказателства за реално ползване от жалбоподателя на складови площи, като например направени разходи за ток, вода и др. и няма стокови разписки за приемане на стоки за складиране и съхранение. Единствено са приложени договори за наем, но същите не са подкрепени с документи за плащане на уговорената наемна цена, което е индикация за фиктивност на доставките. Този извод се налага и от графологичната експертиза, извършена в хода на ревизията, според която подписите в представените документи не са на управителите на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД и „ПОДС“ ЕООД. По данни от Нотариалната камара същите не са упълномощили други лица за издаване на документи от името на дружества. Управителят А. Л. от А. не е пребивавал в страната по време на издаването на фактурата, съгласно писмото на отдел „Миграция“ при СДВР.

Не е доказано извършването на доставките по фактури №127/30.11.2020 г., № 125/30.11.2020 г., издадени от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД и по фактурите, издадени от „ТИ ЕС ТИ ТРУП“ ЕООД с предмет комплектуване на пречиствателна станция за отпадни води, монтаж на елементи и др. Както в процесните фактури, така и в протоколите, услугите са описани най-общо, което е пречка за проследяване механизма на доставките. В случая не се предоставят количествено-стойностни сметки, в които да е отразено количеството, вива и стойността на вложените материали при комплектуването на пречиствателните станции. Липсват данни с какви транспортни средства материалите са доставени и с каква механизация са извършени изкопните дейности, кои лица са участвали в сглобяването и монтажа на отделните елементи.

Представените обратна ведомост и инвентарна книга на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД са неотнормирани към периода на издаването на фактурите и заведените активи в инвентарната книга

са с най-общо наименование - машини, без данни за техния вид и модел.

При извършена проверка в ИС на НАП - регистър трудови договори се установи, че „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД, посочени като подизпълнители на „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД, не разполагат с назначени лица с необходимата квалификация за извършване на специфичните по своя характер услуги по комплектуване и монтаж на пречиствателни станции.

„САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД е разполагал с едно лице, назначено на длъжност „общ работник“, за което не са подавани декларации обр. 1 за осигуряване и длъжността не е относима към предмета на спорните услуги по комплектуване на пречиствателни станции. Гражданският договор с М. И. е сключен на 20.12.2020 г., т.е. след издаването на Фактурите на 25.03.2020 г. и на 01.04.2019 г. и не съдържа данни каква работа е договорена и какъв е срокът за извършването ѝ. От „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД не е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатено възнаграждение на това лице по гражданския договор. Представеният договор за транспортни услуги от 01.01.2021 г. е неотнотим, тъй като също е сключен след издаването на фактурите и в товарителницата липсва точна дата на извършване на услугата, получател по която е „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД.

От жалбоподателя писмено е заявено, че продуктите се внасят на модули, което изисква допълнително комплектуване, което е възложено на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД и „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД, като последното ги е превъзложило на „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „Д АРТДИЗАЙН“ ЕООД. Не се ангажират обаче приемо- предавателни протоколи за предоставени модули от жалбоподателя на доставчиците с цел докомплектуване и монтаж. Не се предоставят индивидуализиращи данни относно продукта, подлежащ на допълнително комплектуване, датата и мястото на предаването му, начинът на транспортирането му от склада на ревизираното лице до доставчиците, които да извършат докомплектуването му. Не са индивидуализирани и модулите, които следва да се сглобят и монтират. Не са налице данни за притежавани сервизни помещения от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД, „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД и неговите подизпълнители „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „Д АРТ ДИЗАЙН“ ЕООД, където да се сглобяват модулите за пречиствателни станции. Графологичната експертиза в хода на ревизията е установила неавтентичност на подписа на управителя на „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД във всички приложени документи и на управителя на „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД в част от представените документи. Няма данни за упълномощаване на други лица от името на посочените дружества по данни от Нотариалната камара.

Косвено доказателство за нереалност на процесните доставки е и наличието на издаден РА №Р-22220422000484-091 -001/10.10.2022 г. на „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, с които е оспорена реалността на доставките с предмет комплектуване на пречиствателни станции, фактурирани на „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД.

Не е установено по делото извършени ли са действително СМР - дейностите по комплектуване на пречиствателни станции, нито е ясно къде се намират тези пречиствателни станции.

Доказателства за последващи доставки от жалбоподателя към клиенти /собственици на пречиствателни станции/ не се ангажират, като напр. издадени фактури към клиенти, протоколи обр. 19, подписани между ревизираното лице и негови клиенти, и не е извършена съпоставка за установяване на идентичност между спорните услуги и последващите такива.

В хода на насрещната проверка на „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД не е открито и не е представило документи и обяснения при ревизията. Новопредставените пред съда документи са оспорени по реда на чл. 193, ал. 1 от ГПК и възложената СГЕ е установила кражба на подпис, чрез пренасянето му от публикуван образец на документ в Търговски регистър посредством техническо средство върху оспорените документи в съдебното производство, поради което

същите не следва да се кредитират.

Отделно от това, новопредставените оспорени документи не доказват реално изпълнение на услугите поради следното:

Процесните фактури, издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД са с най-общ предмет „услуга по договор“, като договорът не е индивидуализиран с номер и дата.

- Допълнително представеният договор от 01.05.2019 г. е за транспортна услуга - превоз на строителни материали от [населено място] /не е ясно от кой точно адрес/ до склад на възложителя /не се сочи адрес на склад/. Към договора не е приложен транспортен документ /товарителница/ с посочена дата на превоз, маршрут, начален и краен пункт, водач на МПС, рег. номер на МПС, вид и количество превозен товар. Няма доказателства „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД да притежава товарен автомобил или да е наело такъв, нито да е назначило шофьор, който да извърши транспортната услуга. Не са представени доказателства за плащане цената на превоза, уговорена с договора. В договора е предвидено плащането да е по банков път и дори да се заплати аванс от 6 000,00 лв., което не се установява да е изпълнено.

Допълнително представения договор от 02.10.2018 г. за СМР, които не са индивидуализирани по вид и количество в него. Съгласно чл. 1.1. от договора СМР се извършат със средства, материали, работна ръка на изпълнителя. В договора за СМР не е посочена стойност на СМР и не е уговорено възнаграждение за изпълнителя, което е констатирано и от вещото лице по ССЧЕ /стр. 18/. В изречение второ на чл. 1.1. от договора е посочено, че основите материали и продукти се предоставят от възложителя. По този договор също не се доказва реално изпълнение, тъй като няма доказателства за закупени спомагателни материали от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД, които да са вложени и няма яснота на кой обект е работено. Не се представят приемо-предавателни протоколи, с които основните материали да се предадат от ревизираното лице на доставчика, според уговореното в договора. Приложени са протоколи, в които нечетливо на ръка са описвани отделните услуги и материали, но в тях не е посочен строителният обект, не е отбелязано количеството по проект и не е отбелязана стойността на услугите и материалите. Вещото лице по ССЧЕ /стр. 18, 19, 20, 22/ също е констатирало, че в протоколите не са посочени стойности на извършените работи. Приложен е и протокол обр. 19 за качване, сваляне и изнасяне на строителни отпадъци, в който не е посочено на кой обект е станало свалянето на отпадъците и с какво превозно средство са изнесени. Няма данни доставчикът да е назначил работници или да е наел такива по граждански договори. Останало е недоказано по делото от жалбоподателя извършени ли са действително СМР и на кой обект. Д. за последващи доставки от жалбоподателя към клиенти на СМР не се ангажират.

Декларираната от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД дейност пред НАП е търговия с козметични стоки, която изобщо не съответства на предмета на спорните доставки на СМР и транспортни услуги и няма доказателства, че доставчикът има нужната обезпеченост да ги извърши.

При ревизията е установено, че управителят Е. С. е напуснал страната на 22.06.2016 г. и няма данни за преминавания през ГКПП след тази дата, в т.ч. и в периода на сключване на договорите, издаване на фактурите и съставянето на протоколите. По данни от Нотариалната камара не се установяват упълномощавания от страна управителя на доставчика. Посредством заключението на вещото лице М. е установена кражба на подпис.

По делото е възложена ССЧЕ, която има описателен характер като са описани счетоводните записвания по отделните сметки.

В случая обаче правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, поради липса на реални доставки на стоки и услуги. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в

счетоводството на жалбоподателя, не поражда право на приспадане на данъчен кредит. Законът изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това - за документиране и за правилното ѝ счетоводно отразяване.

Важно е да се отбележи, че вещото лице не е извършило проверка на място в счетоводствата на доставчиците и не е установило дали изобщо същите имат организирана и редовно водена счетоводна отчетност по смисъла на чл. 51 от ДОПК.

Вещото лице е установило, че няма плащане по фактура №100..116/26.04.2022 г., издадена от „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД; по фактура №0... 103/25.03.2020 г., издадена от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД; по фактури №0...776/05.07.2019 г. и №0....780/06.07.2019 г., издадени от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД; по фактура №0..596/01.04.2019 г., издадена от „ПОДС“ ЕООД.

Съдът не кредитира заключението по ССЧЕ в частта за наличие на плащане към „ТИ ЕС ТИ ГРУП“ ЕООД на 01.09.2021 г. по фактура №10..29/20.09.2021 г. и на 01.02.2022 г. по фактура №20..412/28.02.2022 г., описани с дати на стр. 23 в ССЕ, тъй като от хронологична гледна точка не може да бъде платено преди да е издадена съответната Фактура.

По аналогичен начин от хронологична гледна точка не може да бъде платено на 01.11.2020 г. по фактури №0..103/30.11.2020 г. и №0..127/30.11.2020 г., издадени от „САНДРА ЕН ДЖИ“ ЕООД.

Няма как да е платено на 01.10.2018 г. по фактура №0...710/08.10.2018 г., на 01.03.2019 г. по фактура №0...750/11.03.2019 г. и на 01.05.2019 г. по фактура №0.-764/28.05.2019 г., издадена от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД.

Няма как частично да е платено на 01.05.2020 г. по фактура №0..34/20.05.2020 г., на 01.07.2020 г. по фактура №0.-42/10.07.2020 г., издадени от „МАК БИО“ ООД. Също така няма как цялостно да е платено на 01.05.2020 г. по фактура №0..37/25.05.2020 г. и на 01.07.2020 г. по фактура №0.-46/20.07.2020 г., издадени от „МАК БИО“ ООД.

След като горецитираните Фактури все още не е издадени, то не е ясно как по тях е платено и какво е основанието за плащане. За плащанията в брой не са представени свидетелства за регистрация на ЕКАФП.

Плащанията трябва да са обвързани с реални доставки, каквито в случая не се удостоверяват. Обстоятелството, че датите на плащанията, посочени в ССЧЕ, предхождат датите на горецитираните фактури, също дискредитира плащанията като обвързани с процесните доставки. За да се признае право на данъчен кредит не е достатъчно само да се включат фактурите в дневниците за продажби на доставчиците и в дневниците за покупки на получателя, както и да се осчетоводят от последния. Вещото лице само описва фактури, договори, протоколи по процесните доставки, в т.ч. и допълнително представените относно „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД, но нито в констативно-съобразителната част на ССЧЕ, нито в приложения към нея извършва съпоставка по вид, количество и стойност на стоките и по вил, обем и стойност на услугите, отразени в описаните фактури, протоколи, договори.

Както бе посочено по-горе, конкретни доказателства за последващи доставки от жалбоподателя към клиенти /собственици на пречиствателни станции/ не се ангажират, като напр. издадени фактури към клиенти, протоколи обр. 19, подписани между ревизираното лице и негови клиенти и др. Изводите на вещото лице, изготвило ССЧЕ относно обстоятелството, че „Биорек България“ ООД е използвало предмета на спорните фактури, издадени от горецитираните доставчици в основната си дейност за осъществяване на последващи облагаеми доставки, не се подкрепя от събраните по делото доказателства, тъй като вещото лице не е направило съпоставка между конкретни първични документи по процесните доставки и конкретни първични документи по последващите доставки, поради което изводът му е формален и необоснован. Няма данни вещото лице да е направило количествено-стойностен анализ на стоковия поток, съответно на потока на

услуги и да е съпоставило процесните и последващите доставки по вид, количество и стойност и хронологично по дати на извършване. Без такъв анализ на първични документи изводът му е бланкетен и лишен от фактическа основа. Изводът му за влягане на стоките е направен само на база заприходяване и изписване на стоките по сметка 304 на жалбоподателя, а както беше посочено по-горе осчетоводяването не води до извод за реалност на процесните доставки. Отделно от това, само по две фактури, описани на стр. 6 в ССЧЕ, стоките са осчетоводени по сметка 3041 „Стоки на склад“, която не се води аналитично по видове стоки, което пречатства проследяване на това какви по вид и количества стоки са вложени. Материалите не са заприходявани по сметка 302 „Материали“, а директно са изписвани на разход по сметка 601 „Разходи за материали“, видно от стр. 6 и стр. 8 в ССЧЕ, което също не позволява да се проследи какви по вид и количество материали са вложени. Няма аналитично отчитане на сметка 304 и 302 и по обекти, поради което не може да се установи къде са вложени материалите и стоките. Услугите са отнасяни по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, която няма подсметки за отчитане на отделните услуги по вид. Количествено-стойностни сметки не са представени. Останало е недоказано по делото материалите да са вложени в дейности на конкретни пречиствателни станции, както и извършените СМР на конкретни обекти от „БИ ЕНД ЕС КОНСУЛТ“ ЕООД.

От всички доказателства по преписката се установява наличие на формално документиране на доставки, без да има фактическо изпълнение на доставките. Субект на изпълнението следва да бъде доставчикът, посочен в съответната Фактура. Осигуряване на изпълнение от страна на самото ревизираното лице или от трето лице не води до признаване право на данъчен кредит за получателя по фактурата. Правото на данъчен кредит възниква по конкретна доставка, с конкретни страни /получател и доставчик/ и наличието на предпоставките за признаване на това право, включително и за реалното осъществяване на доставките, се преценява именно по отношение на тези страни. След като не е доказано, че извършването на доставките е станало от доставчика, вписан във фактурите, по които се претендира право на данъчен кредит, то това право не следва да се признава за възникнало. В този смисъл е Решение №3452/25.03.2008 г. на ВАС по адм.д. №8185/2007 г., където е посочено, че жалбоподателят като получател по доставките не може да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел е неправомерно ползване на данъчно предимство. Липсата на плащания по една част от фактурите и документиране на плащания, предхождащи по време издаването на фактури, също води до извод за симулативност на доставките.

Издаването и използването от получателя за упражняване право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е решение от 07.12.2010 г. на СЕС по дело С-285/09, т. 49. Според решение на СЕС по дело С-454/98, т. 62 общностното право не изключва възможността държавите членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства.

По изложените съображения, съдът намира че РА в частта относно непризнатото право на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчиците „Ти ес ти груп“ ЕООД, „Сандра енд джи“ ЕООД, „Мак био“ ООД, „Подс“ ЕООД и „Би енд ес Консулт“ ЕООД е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази част. Следователно, настоящата инстанция намира, че в хода на ревизионното производство и административно обжалване не се установява наличие на нито една от предпоставките - формални и фактически за оборване на процесните търговски сделки, по които е начислен и ДДС.

Относно доначислен ДДС за продадените превозни средства на управителя:

За данъчен период м. 04.2019 г. ревизираното дружество е издало три фактури на управителя за продажба на лек автомобил, товарен автомобил и ремарке, с начислен ДДС общо в размер на 428,00 лв. Фактурите, издадени на Г. Й. документират сделка между свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, то на основание чл. 27, ал. 3, т. 1 б. "б" от ЗДДС, данъчната основа е пазарната цена. В тази връзка в хода на ревизията е изготвена оценителна експертиза, извършена чрез използване на метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци, регламентиран в §1, т. 10, б. „а“ от ДР на ДОПК и Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г., Наредба М9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени /стр. 3 от експертизата/. Анализирани са договорите за продажби на МПС. Използвани са данни от специализиран софтуерен продукт за превозни средства по номер на рама, справка от КАТ, и удостоверение изх. №232/20.02.2023 г. на нотариус с рег. №630 относно техническите данни на оценяваните МПС. Съобразено е овехтяването, качеството и др. технически характеристики на МПС. Направено е проучване относно пазарните цени на аналогични превозни средства втора употреба и е взет предвид отбива от цената, който се прави при покупката им, като е приложен коефициент за пазарна реализация 0,97. Пазарната цена на всяко превозно средство е определена в диапазон от долна и горна граница. Въз основа на оценителната експертиза е установено, че трите превозни средства са продадени на управителя на занижени цени под долната граница на пазарната стойност - продажната цена по фактура на ремаркетото е 100,00 лв., а определената долна граница на пазарна стойност е 1 900,00 лв.; продажната цена по фактура на лек автомобил „Р. Р. Спорт“ е 1 000,00 лв., а определената долна граница на пазарна стойност е 19 900,00 лв.; продажната цена по фактура на товарен автомобил „Ф.“, модел „К.“ е 1 040,00 лв., а определена долна граница на пазарна стойност е 19 400,00 лв.

Д. е ДДС в общ размер на 7 812,00 лв. за данъчен период м. 04.2019 г. върху разликата между определената от експертизата долна граница на пазарна стойност и продажната цена по фактурата, както следва:

- ДДС в размер на 360,00 лв. за продажбата на ремаркетото /1 800,00 лв. x 20%/

ДДС в размер на 3 780,00 лв. за продажбата на лекия автомобил „Р. Р. Спорт“ /18 900,00 лв. x 20%/

- ДДС в размер на 3 672,00 лв. за продажбата на товарния автомобил „Ф.“, модел „К.“ /18 360,00 лв. x 20%/. Именно така определените задължения са предмет на настоящия спор.

В съдебното производство е възложена СОЕ на вещото лице С., което е извършило оглед в [населено място] на 29.10.2024 г. на превозните средства, които са заснети и към експертизата е приложен снимков материал. Вещото лице описва подробно установеното при оглед външно и техническо състояние на автомобилите и ремаркетото. На база на огледа, съобразявайки периода на експлоатация 2019 г., когато МПС са били технически изправни и добре стопанисвани, и съобразявайки пазарното търсене в страната, вещото лице е определило пазарна стойност към 09.04.2019 г. /датата на спорната продажба между свързаните лица/ за лек автомобил „Р. Р. Спорт“ 19 250,00 лв., за товарен автомобил „Ф.“, модел „К.“ - 18 100,00 лв., за ремарке - 500,00 лв.

В съдебно заседание от 05.02.2025 г. вещото лице е заявило, че е използвало сравнителния метод, който е уреден в ДОПК - това е именно методът на неконтролирани цени между независими търговци. Видно от стр. 4 от СОЕ, за лек автомобил „Р. Р. Спорт“ са използвани относими аналози за същата марка и модел автомобили, с идентични технически характеристики за 2007 г. от вестник „Мобиле“, издание 2019 г., като е извършена корекция на обявените офертни цени спрямо годината на производство на процесния автомобил - 2008 г. и е определена стойност 18 700,00 лв. Наред с това, вещото лице е използвало данни от системата V. за стойността на такъв

автомобил към момента и е направило корекция спрямо датата му на продажба, като в резултат е определило стойност 19 800,00 лв. Пазарната цена за този автомобил е 19 250,00 лв., определена като средната стойност между 18 700,00 лв. по данни на вестник „Мобиле“ и 19 800,00 лв. по данни от системата V.. В с.з. вещото лице е обяснило, че тази система обхващаща конюнктурата на пазара на МПС за ЕС, като в случая е взело средната стойност за наситения диапазон автомобили, нито за автомобили със забележки и скрити дефекти, нито за високия клас с тунинговани и по-високи стойности. Заявило е, че е съобщило реалното състояние на този автомобил при огледа и времето, за което е експлоатиран автомобила от производството до продажбата му. Посочило е, че е разговаряло със собственика на автомобила относно начина на съхранението му и извършената подмяна на горивна помпа с електрическа инсталация.

Видно от стр. 5 на СОЕ, за товарен автомобил „Ф.“, модел „К.“, вещото лице е използвало отново сравнителния метод, респективно метода на неконтролираните цени, като са сравнителни данни от изданието „Ш.“/2016 г. за същия модел и марка в ново състояние, като е съобразено, че процесният товарен автомобил е експлоатиран 6 г. /от производство му през 2013 г. до продажбата му през 2019 г./ и така е определена стойност 14 500 лв. Наред с това, вещото лице е използвало данни от системата V. за стойността на такъв автомобил към момента и е направило корекция на стойността спрямо датата на продажба през 2019 г. и така е определена стойност 21 700 лв. Пазарната цена от 18 100.00 лв. е определена като средна аритметична от стойностите от двата източника списание „Ш.“ и системата V..

За ремаркетото вещото лице не е установило аналози, тъй като няма обяви за продажба на ремаркета с марка и вид като процесното ремарке и пазарната цена е определена на база на състоянието му при огледа. Допълнително в с.з. вещото лице е обяснило, че е определило тази ниска стойност на база обясненията на собственика, че е променено състоянието на ремаркетото и същото е с нисък борд, за да е пригодено за извозване до пречиствателни станции, както и поради наличието на корозия на някои места, окачването е без да има ресори и амортизационни връзки, а само на една планка и гумите на са в добро състояние. В този смисъл съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и компетентно изготвено.

Определените от вещото лице пазарни стойности са малко по-ниски от тези, определени от експертизата в ревизионното производство, но доколкото вещото лице е извършило оглед и на място се е запознало с техническото състояние на МПС съдът кредитира СОЕ, като след преизчислението се следва ДДС върху разликата между определените със СОЕ пазарни стойности и фактурираните продажни цени, както следва: ДДС в размер на 3 650,00 лв. /18 250 x 20%/ за лек автомобил „Р. Р. Спорт“; ДДС в размер на 3 412 лв. /17 060,00 лв. x 20 %/ за товарен автомобил „Ф.“, модел „К.“ и ДДС в размер на 80 лв. /400,00 лв. x 20%/ за ремарке или общо доначислен ДДС за м. 04.2019 г. в размер на 7 142,00 лв. за трите МПС. В този смисъл оспореният РА следва да бъде отменен в частта му за доначислен ДДС над 7 142,00 лева до пълния размер от 7812,00 лева.

За пълнота на изложението съдът намира, че следва да посочи, че от представения нотариално заверен договор от 24.09.2013 г. за покупка и фактура за покупка от 24.09.2013 г., придружена с касов бон, с който „Биорек България“ ООД е придобило лек автомобил „Р. Р. Спорт“ от „Евролизинг Кар“ АД. Покупната цена по този договор от 2013 г. е 14 000,00 лв. и е нормално да е по-ниска от пазарната цена 19 250 лв. през 2019 г., тъй като има и инфлационни процеси.

Представен е и документ от 15.01.2019 г., който не може да се приеме, че съставлява договор за покупка на автомобил „Ф.“, модел „К.“, тъй като няма никакви клаузи досежно права и задължения на страните, срок за плащане на цената и др. Единствено има посочена цена 500 евро. Не са посочени лицата, които представляват продавача и купувача и чиито подписи би

следвало да са върху документа. Този документ не доказва реално заплатена цена пр покупката на този автомобил, тъй като не е придружен с Фактура /инвойс/, издаден от германското дружество - доставчик, нито има документ за плащане на покупната цена.

За ремаркетото е приложена проформа от 27.02.2017 г., от която не се установява кой е доставчикът, тъй като вляво и вдясно е вписано едно и също дружество - „Биорок България“ ООД от [населено място] и един и същ адрес, т.е. в проформата доставчикът на ремаркетото не е индивидуализиран. Към проформата не е приложен платежен документ за заплащане покупната стойност на ремаркетото. Няма данни за издаване на Фактура, която е единствено документираща прехвърляне собствеността върху ремаркетото и окончателната му цена. Проформата не доказва тези обстоятелства.

Представени са три удостоверения за застрахователна стойност със силно занижени застрахователни стойности /1 200 лв. за лек автомобил „Р. Р. Спорт“, 1 248 лв. за товарен автомобил „Ф.“, модел „К.“, 120 лв. за ремаркетото/, които са определени от „МБИ Маркетингбератунг Интернешънъл“ ЕООД за други цели - служи за изплащане на обезщетение на застрахования при настъпване на щета досежно застрахованото МПС. Застрахователната стойност на МПС служи и за база за определяне на нотариалните такси и местния данък при прехвърляне собствеността върху автомобила.

Разпоредбата на чл. 27, ал.3 от ЗДДС е императивна и гласи, че данъчната основа при сделки между свързани лица е пазарната цена, а не покупната цена или застрахователната стойност на МПС. Затова допълнително представените от жалбоподателя документи, обсъдени по-горе са неотнормирани, а отделно от това не следва да се кредитират предвид изложеното по-горе при тяхното обсъждане.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК разноски се дължат и на двете страни. По изложените съображения съдът приема, че размерът на оспорените задължения е общо 44 372,99 лв., докато РА е потвърден за сумата от 45 042,99 лв.

Така от страна на жалбоподателя са направени разноски в общ размер на 6585 лв. съгласно представен списък. Съобразно уважената част от жалбата се дължат разноски в размер на 97,95 лв., доколкото няма възражение за прекомерност.

От страна на ответника е направено искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което съдът намира за основателно, определено съобразно чл. 8, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/09. 07. 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. С оглед отхвърлената част от оспорването, се дължи възнаграждение в размер на 4190,17 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, III-то отделение, 71-ви състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ като незаконосъобразен по жалба на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. № 14, представлявано от управителя Г. В. Й., Ревизионен акт /РА/ № Р-22220222004424-091-001/14.08.2023 г., издаден от Ф. С. Й. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП, възложил ревизията, и Т. Н. В. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223185484– 003 – 001/09.10.2023 г. и с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223188992– 003 – 001/12.10.2023 г., потвърден с решение № 1584/07.11.2023 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, в частта му по ЗДДС, с която са доначислени задължения по ЗДДС за данъчен период месец 04.2019 г. за сумата над 7 142,00 лв. до пълния доначислен размер на ДДС в размер на 7 812,00 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на

управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. № 14, представлявано от управителя Г. В. Й. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220222004424-091-001/14.08.2023 г., издаден от Ф. С. Й. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП, възложил ревизията, и Т. Н. В. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП, ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223185484– 003 – 001/09.10.2023 г. и с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П – 22220223188992– 003 – 001/12.10.2023 г., потвърден с решение № 1584/07.11.2023 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП в останалата част.

ОСЪЖДА „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. № 14, представлявано от управителя Г. В. Й., да заплати на Национална агенция за приходите, сумата 4190,17 лв. /четири хиляди сто и деветдесет лева и 0,17 стотинки/, представляваща разноски, съразмерно на отхвърлената част от оспорването.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „БИОРОК БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. № 14, представлявано от управителя Г. В. Й., сумата 97,95 лв. /деветдесет и седем лева и 0,95 стотинки/, представляваща разноски, съразмерно на уважената част от оспорването.

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

Съдия: