

РЕШЕНИЕ

№ 6232

гр. София, 23.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 02.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **4013** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по член 226, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във връзка с член 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район К. село,[жк], [улица], ет. 2, представлявано от управителите Г. Х. А. и К. И. Б., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220220001981-091-001 от 19.04.2021 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) С. на Национална агенция за приходите (НАП), потвърден с Решение № 1592 от 14.10.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) – С. при Централно управление на НАП, с който на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер 567 020,00 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 117 057,45 лв., произтичащи от извършена от органите по приходите корекция на декларираните резултати по ЗДДС в данъчни периоди от м. 01 до м. 05, м. 07 и м. 12.2019 г. в корелация с отказа им да признаят упражненото в тези данъчни периоди право на приспадане на данъчен кредит по общо 66 броя фактури, издадени от „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД, „ВЕРСУС“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД и „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД. В сумата на начислените лихви в общ размер на 117 057,45 лв. влизат и определените за м.06.2019 г. лихви в размер на 5 537,14 лв., произтичащи от извършени в този период корекции, свързани с отразяването с отрицателен знак в Дневника за покупки на 12 бр. фактури,

издадени от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД през м. 03 и м. 04.2018 г., по които жалбоподателят е ползвал данъчен кредит.

По изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, се претендира отмяната му. Тезата на жалбоподателя е, че отреченото от приходната администрация данъчно предимство се основава на съмнения и недоказани нередности при страните по доставките. В писмените си бележки процесуалният представител на оспорващия акцентира на заключението по приетата в настоящото производство съдебно-счетоводна експертиза, която опровергава фактическите констатации, обусловили отказаното право на данъчен кредит. Жалбоподателят е категоричен, че от страна на дружеството са представени всички възможни доказателства, които биха могли да съществуват и които са в правната му и фактическа власт, и въз основа на които може да се направи извод за наличие на реално осъществени доставки. В тази насока се позовава на събраните при предходното разглеждане на спора писмени доказателства, както и допълнително представените и приети такива в настоящото съдебно производство. По тези, поддържани и в съдебно заседание чрез адв. С. С., доводи се претендира отмяна на обжалвания РА.

Ответникът - директорът на Дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП, в с.з. чрез процесуален представител юр.к. Н. И., оспорва жалбата, препращайки към мотивите в акта на административната инстанция. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР, л. 273) № Р-22220220001981-020-001/07.04.2020г., връчена по електронен път на 14.05.2020г. (л. 275). ЗВР е издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. С нея е определен ревизиращ екип в състав М. П. Б. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Е. И. Г. – старши инспектор по приходите. Определен е обхват на ревизията – задължения за ДДС за периода от 01.01.2019 г. до 29.02.2020 г. Първоначалната ЗВР е изменена със Заповед № Р-22220220001981-020-002/14.08.2020г. (л. 270), с която е удължен срока на ревизията до 14.10.2020 г.

Извършените действия, установените от тях факти и обстоятелства и изведените изводи във връзка с облагането, са отразени в съставения Ревизионен доклад (РД) № Р-2222022000198-092-001/31.03.2021 г., електронно връчен на 01.04.2022 г. (л. 311), съдържащ предложение за установяване на задължения за ДДС и лихви за просрочие към 31.03.2021 г. в общ размер на 681 073,16 лв.

В хода на ревизията са събрани данни за ревизираното лице (РЛ), вкл. правният му статут съгласно вписаните в Търговския регистър към Агенцията по вписванията данни и документи. Идентифицирани са свързаните с него лица, обектите на упражняваната дейност, кадровият потенциал на дружеството. Установено е, че през ревизирания период „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е извършвало консултантска и посредническа дейност в областта на човешките ресурси, вкл. диагностика на състоянието на персонала и управленското равнище на търговски дружества, услуги по предоставяне на временна заетост. Дейността се осъществява

като HR агенция, осигуряваща постоянна и временна заетост, администриране на персонал. За упражняване на дейността на дружеството е издадено от Министерството на труда и социалната политика Удостоверение № 79/21.07.2014г. за предприятие по осигуряване на временна заетост.

За изясняване на обстоятелствата от значение за облагането са извършени процесуални действия, описани в констативната част на РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на РЛ са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени данъчни документи /фактури и известия/ за ревизирия период, договори с клиенти, договор за наем, за заеми, за счетоводни услуги, платежни нареждания, справки, счетоводни извлечения и регистри и извлечения, в т.ч оборотни ведомости и главни книги за 2019 г. и за периода от 01.01.2020 г. до 29.02.2020 г.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на трети задължени лица, за което са съставени съответните протоколи. Насрещните проверки касаят дейността на „ЕЙЧ АР ЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЕЙЧ АР ЕС ГРУП“ ООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ООД, „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД, които през ревизирия период са издали на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД данъчни фактури за различни по вид услуги.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 4 и т. 6 ДОПК е извършено посещение в офиса на РЛ в [населено място],[жк], [улица], ет. 2 и 2. Прегледани са първичните счетоводни документи и счетоводната отчетност. Действията и констатираната фактическа обстановка са обективирани в протокол съгласно чл. 100, ал. 4 ДОПК

С Протокол № Р-22220220001981-ППД-001/14.10.2020 г. е присъединена преписката по извършената на лицето предходна ревизия, с обхват ДДС за периода 01.05.2018 г.-31.12.2018 г. приключила с РА № Р-22220219006060-091-001/12.05.2020 г., отменен с Решение № 1518/ 02.10.2020 г. на директора на ОДОП С..

С Протокол № Р-22220220001981-ППД-002/14.10.2020 г. е присъединена преписката по извършената на РЛ проверка за наличие на основание за deregистрация по ЗДДС, приключила със съставянето на Протокол № П-22220220017996-073-00 /26.08.2020 г.

Извършен е преглед, преценка и анализ на събраните, присъединени и относими към облагането данни и документи, както и на всички налични в информационните масиви на НАП данни и документи. Констатирано е, че в данъчни периоди м. 01, м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 07 и м. 12.2019 г. РЛ е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 567 020,00 лв. по 66 броя фактури за услуги, издадени от:

1. „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с номера на фактурите: № [ЕГН]/02.01.2019, № [ЕГН]/03.01.2019, № [ЕГН]/04.01.2019 г., № [ЕГН]/08.01.2019 г., № [ЕГН]/09.01.2019 г., № [ЕГН]/14.01.2019 г. № [ЕГН]/15.01.2019 г. № [ЕГН]/17.01.2019 г., № [ЕГН]/18.01.2019 г., № [ЕГН]/22.01.2019 г., № [ЕГН]/05.02.2019 г., № [ЕГН]/08.02.2019 г., № [ЕГН]/11.02.2019 г., № [ЕГН]/12.02.2019 г., № [ЕГН]/15.02.2019 г., № [ЕГН]/19.02.2019 г., № [ЕГН]/05.03.2019 г., № [ЕГН]/08.03.2019 г. , № [ЕГН]/12.03.2019 г., № [ЕГН]/14.03.2019 г. и № [ЕГН]/18.03.2019 г.

На този доставчик е извършена насрещна проверка, при която е установено, че са представени част от изисканите документи и обяснения. Съгласно тях „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД е издало на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД

въпросните 21 бр. фактури, същите със стойности /ДО и ДДС/, съответстващи на стойностите по фактурите, представени от получателя им и отразени от последния в неговия Дневник за покупки за м. 12.2019 г. Във всяка от фактурите като описание на доставката е посочено „услуги по договор“, с изключение на фактури № № 00000015, 00000016 и 00000018, в които е посочено „посреднически услуги“. От страна на управителя на доставчика - Г. Х. А., е декларирано, че дружеството „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД извършва консултантски и посреднически услуги предимно в сферата на човешките ресурси. Ревизиращите са констатирани, че от 27.03.2018, вкл. през ревизираните периоди между „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД и „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ" ЕООД е налице свързаност по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Констатирано е също, че регистрацията по ЗДДС на „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД е прекратена по инициатива на приходната администрация, считано от 20.03.2019 г. Отчетено е, че до м.11.2017 г. дружеството (с предишно наименование „280 ИНТЕРАКТИВ АДВЪРТАЙЗИНГ" ООД) е осъществявало дейност с относително малки като стойност сделки. За периода от м.12.2017 г. до м.09.2018 г. не е осъществявало дейност. От м.10.2018 г. до deregистрацията през м.03.2019 г. в отчетните регистри по ЗДДС са отразявани фактури, които не обективират реално осъществени и/или получени доставки. В Дневника за продажби за ревизираните периоди м.01., м.02. и м.03.2019 г. „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД е отразило единствено 23 бр. фактури, със сумарен размер на ДДС от 195 500,00 лв., от които 21 бр. фактури - издадените на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ" ЕООД. Останалите две отразени фактури са с данни за получател друго свързано и с двете страни дружество - „ЕЙЧ АР ЕС СЪРВИСИЗ БЪЛГАРИЯ" ООД. В Дневника за покупки за данъчни периоди м.01., м.02. и м.03.2019 г. „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД е отразило единствено 13 бр. фактури, всичките с данни за техен издател „ВП ТРЕЙД 2020" ЕООД със сумарен размер на упражненото по тях право на данъчен кредит от 70 хил. лв. Констатирано е, че това дружество, явяващо се доставчик не е осъществявало реална дейност, не е разполагало с потенциал, deregистрираното е по ЗДДС по инициатива на приходната администрация. Констатирано е също, че за процесните периоди „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД е подало СД с резултати на внасяне в сумарен размер на 125 500,00 лв., които към момента на ревизията не са погасени. Установено е, че през част от м.02.2019 г. (от 15.02.-27.02.2019 г.) по трудово правоотношение в дружеството се е водело едно наето лице на длъжност „Специалист труд и работна заплата". За периода м.01. и м.03.2019 г. „СТАФ СЪРВИСИЗ" ЕООД не е разполагало с кадрови потенциал.

2. „МОУШЪН РЕНТС" ООД, ЕИК[ЕИК], с номера на фактурите: № [ЕГН]/13.02.2019 г., № [ЕГН]/ 15.02.2019 г., № [ЕГН]/19.02.2019 г., № [ЕГН]/21.02.2019 г., № [ЕГН]/21.03.2019 г., № [ЕГН]/25.03.2019 г. и № [ЕГН]/27.03.2019 г.

По установяванията в РД от този доставчик също били представени част от изисканите документи и обяснения, в т.ч. издадените на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ" ЕООД през м.02., м. 03., м.11. и м.12.2019 г. седем броя фактури с предмет „услуга“. Констатирано е, че досежно спорните седем броя фактури, описани по-горе, не са представени договори, нито данни и/или доказателства за вида и характера на фактурираните услуги, нито такива, удостоверяващи реално заявени от „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ" ЕООД и извършени от „Моушън рентс" ООД услуги. Липсвали и доказателства за наличие на необходим при доставчика

потенциал, нито данни за евентуално превъзлагане. Констатирани са извършени през 2019 г. плащания, общо за сумата от 424 517,00 лв., постъпвали по левовата сметка на доставчика в ПИБ АД, нареждани от сметката на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, също в ПИБ АД. На 21.11.2019 г. е извършено между страните прихващане на вземания за общо 63 000,00 лв. Според ревизиращите не можело да се идентифицира дали тези плащания касаят спорните фактури. И за този доставчик е установена свързаност през процесния период с РЛ по смисъла по смисъла на § 1. т. 3 от ДР на ДОПК. Идентични били и адресите им по седалище и адрес за кореспонденция. Установено е, че основната осъществявана от „Моушън рентс“ ООД дейност, в т.ч. през 2019 г., е отдаване под наем на МПС, собствени и/или наети, в т.ч. при условията на лизинг /също и оперативен/. В Дневниците за продажбите на доставчика са отразени спорните 7 бр. фактури. В Дневниците за покупките са отразени фактури от доставчици, вкл. 9 бр. фактури от „ВП ТРЕЙД 2020“ ЕООД, което дружество е констатирано, че не е осъществявало реална дейност, не е разполагало с потенциал, deregистрирано е по ЗДДС по инициатива на приходната администрация. Същевременно „Моушън рентс“ ООД не е разполагало, в т.ч. през 2019 г., с кадрови потенциал.

3. „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с номера на фактурите: № [ЕГН]/15.04.2019 г., № [ЕГН] /17.04.2019 г., № [ЕИК]/19.04.2019 г., № [ЕГН] /22.04.2019 г., № [ЕГН]/24.04.2019 г., № [ЕГН]/25.04.2019 г., № [ЕГН]/15.05.2019 г., № [ЕГН]/17.05.2019 г., № [ЕГН]/20.05.2019 г., № [ЕГН]/21.05.2019 г., № [ЕГН]/23.05.2019 г., № [ЕГН]/28.05.2019 г., № [ЕГН]/29.05.2019 г., № [ЕГН]/30.05.2019 г. и № [ЕГН]/31.05.2019 г.

4. „ВЕРСУС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с номера на фактурите: № [ЕГН]/08.07.2019 г., № [ЕГН]/10.07.2019 г., № [ЕИК]/12.07.2019 г., № [ЕГН] /16.07.2019 г., № [ЕГН]/17.07.2019 г., № [ЕГН]/19.07.2019 г., № [ЕГН]/23.07.2019 г., № [ЕГН]/24.07.2019 г., № [ЕГН]/25.07.2019 г., № [ЕГН]/26.07.2019 г., № [ЕГН]/29.07.2019 г. и № [ЕГН]/31.07.2019 г.

Относно „Мега Трейдинг 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД е констатирано, че при извършените им насрещни проверки от органи по приходите на ТД на НАП П., не са представяни документи и обяснения. От РЛ са представени единствено издадените от тези лица фактури, в които като описание за доставка е посочвано „услуги по договор“. Констатирано е, че през процесните периоди тези дружества не са осъществявали реална дейност, не са разполагали с кадрови потенциал. Не били извършвани разплащания по фактурите.

5. „ВИВА ЕР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с номера на фактурите: № [ЕГН]/12.12.2019 г., № [ЕГН]/16.12.2019 г., № [ЕГН]/19.12.2019 г., № [ЕГН]/23.12.2019 г., № [ЕГН]/27.12.2019 г. и № [ЕГН]/30.12.2019 г.

В отговор на изпратените искания от този доставчик били представени част от изисканите документи, в т.ч. писмени обяснения с потвърждение на доставките към „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, издадените през м. 12.2019 г. шест фактури, описани по-горе, с предмет „услуги по договор“. Представени били и счетоводни извлечения /аналитични регистри/ за счетоводното отразяването на фактурите по сметки 411, 453/2 и 702. Според обясненията на доставчика към момента на проверката фактурите не са разплатени; дружеството разполага с кадрови потенциал за извършване на дейностите. По констатациите в РД не са представени договори, данни и/или доказателства за вида и характера на фактурираните услуги,

нито такива, удостоверяващи реално заявени от „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и извършени от „ВИВА ЕР“ ЕООД услуги. Не били представени доказателства за наличие на необходим при „ВИВА ЕР“ ЕООД потенциал, нито за евентуално превъзлагане на същите услуги. Не са представени и данни и доказателства за осъществени разплащания по фактурите. Констатирано е, че от дата 22.05.2019 г. едноличен собственик и управител на „ВИВА ЕР“ ЕООД е В. Н. П., който е вписван като такъв и на много други дружества, идентифицирани като „неосъществявали/неосъществяващи реална дейност, фактурирали фиктивни сделки, без потенциал, deregистрирани по ЗДДС“. Доставчикът е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 10.07.2020 г. До м.07.2017 г. „ВИВА ЕР“ ЕООД е осъществявало реална дейност като питейно заведение, чрез търговски обект Бирария „Терасата“, находящ се в [населено място]. За периода от м.08.2017 г. до м.09.2019 г. дружеството не е осъществявало дейност - подавани са СД с „нулеви“ стойности и резултати. От м.10.2019 г. до м.06.2020 г. в отчетните регистри на „ВИВА ЕР“ ЕООД са отразявани данъчни документи, които по констатациите в РД не обективират реално осъществени или получени доставки. „ВИВА ЕР“ ЕООД е отразило в Дневника за покупки за м.12.2019 г. издадените на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД фактури. В Дневника за покупки за м. 12.2019 г. са отразени 28 бр. протокола за В. от Гърция, както и една фактура от „М Д ГРУП“ ЕООД с ДО 1 327 550,00 лв. и ДДС 265 510,00 лв. Размерът на ДО и ДДС по тази фактура съответствал на сумарния размер на ДО и ДДС на отразените в Дневника продажби за м.12.2019 г. фактури към получатели, в т.ч. и шестте фактури на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. По тази причина в СД за м. 12.2019 г. бил деклариран „нулев“ резултат. Констатирано е, че „М Д ГРУП“ ЕООД не е отразявало данъчни документи в своите отчетни регистри по ЗДДС за периода от м.02.2018 г. до момента, в т.ч. не е отразявало и фактури с данни за получател „ВИВА ЕР“ ЕООД. През периода от м.08.2017 г., вкл. през 2019 г., „ВИВА ЕР“ ЕООД не е разполагало с кадрови потенциал.

6. „КРИСБАУЕН“ ЕООД, с номера на фактурите: № [ЕГН]/17.12.2019 г., № [ЕГН]/19.12.2019 г., № [ЕГН]/20.12.2019 г., № [ЕГН]/23.12.2019 г. и № [ЕГН]/30.12.2019.

В сходство с останалите доставчици и за този доставчик е констатирано, че са представени част от изисканите документи, в т.ч. писмени обяснения на управителя, с които декларира извършените доставки; издадените през м.12.2019 г. на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД фактури с предмет „услуги по договор“, описани-по-горе; счетоводни извлечения /аналитични регистри/, потвърждаващи отразяването на фактурите по сметки 411, 453/2 и 703. Констатирано е, че липсват договори, данни и/или доказателства за вида и характера на фактурираните услуги, нито такива, удостоверяващи реално заявени от „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и извършени от „КРИСБАУЕН“ ЕООД услуги. Не са представени доказателства за наличие на потенциал при доставчика, същевременно нямало данни за евентуално превъзлагане. Не били представени и доказателства за осъществени разплащания по фактурите, като в писмените обяснения изрично е заявено, че такива не са извършвани до момента. От вписванията за „КРИСБАУЕН“ ЕООД в ТР е установено, че от 02.01.2020 г. едноличен собственик и управител на дружеството е Б. А. П., който е вписван като такъв и на голям брой други дружества, които са идентифицирани като „неосъществявали/неосъществяващи реална дейност, фактурирали фиктивни сделки, без потенциал, deregистрирани по ЗДДС“.

„КРИСБАУЕН“ ЕООД е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 24.09.2020 г. В Дневника за продажби за м. 12.2019 г. дружеството е отразило единствено въпросните 5 бр. фактури, издадени на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, със стойности на ДО и ДДС, съответстващи на тези отразени в Дневника за покупки, в който е отразена само една фактура от „ТРАК ТРАНСПОРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ДО 197 450,00 лв. и ДДС 39 490,00 лв. Размерът на ДО и ДДС по тази фактура съответствал на сумарния размер на ДО и ДДС на отразените в Дневника за продажби 5 бр. фактури към „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. По тази причина в СД за м. 12.2019 г. бил деклариран „нулев“ резултат. Констатирано е, че дружеството „ТРАК ТРАНСПОРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не е осъществявало реална дейност, същото е deregистрирано по ЗДДС. Отчетено е, че според писмените обяснения на управителя „КРИСБАУЕН“ ЕООД дружеството разполагало с кадрови потенциал за осъществяване на фактурираните към „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД доставки. Същевременно от данните в информационните масиви е установено, че през м.12.2019 г. „КРИСБАУЕН“ ЕООД не е разполагало с кадрови потенциал - не са наемани и не са полагали труд лица по трудови или извънтрудови правоотношения. След преценка на събраните в хода на ревизията доказателства органите по приходите са стигнали до заключение, че фактурираните от горепосочените дружества доставки не са реално осъществени към „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, респективно РЛ не е получател на услуги от сочените във фактурите като доставчици лица. Според становището на приходната администрация доставките не само, че не са осъществявани от сочените от РЛ лица, но не са осъществявани и от други дружества, вкл. от самото РЛ. В подкрепа на това становище са констатациите за неизвършени между страните разплащания и липсата на кадрови потенциал на доставчиците, въз основа на което ревизиращите са приели, че тези лица не са в състояние сами или чрез подизпълнители да изпълнят каквито и да било услуги към РЛ. Реалността на доставките е отречена и с мотив, че „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не е представило изисканите му доказателства, вкл. такива за идентифициране на вида, характера и обема на фактурираните услуги, данни и доказателства за използването им за дейността, както и не е обяснило причините/мотивите за избор на въпросните доставчици. Прието е, че след като „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не е получило в действителност доставки от въпросните доставчици, то дружеството неправомерно е упражнило право на данъчен кредит по издадените му от тези дружества фактури. Според установяванията в РД, с изричното или мълчаливо приемане на предмета на доставките от тези лица, за което РЛ знае или не е възможно не знае, че не е действителният доставчик, получателят „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД сам се е поставил в положението на недобросъвестно данъчнозадължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания. Посочено е, че чрез упражняване на право на данъчен кредит по фактурите от тези доставчици „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е намалило с 40% дължимите суми за внасяне на ДДС през процесните периоди, и то подлежащи на ефективно внасяне. Същото се отнасяло и за разходите, които са завишени поне с 40%, което е дало отражение на финансовия резултат за съответна година. Касаело се за привидни сделки, при които страните не са имали желание правният ефект от тях да настъпи. РЛ е било наясно, че сделките са привидни. Установена била хипотезата на т.нар. „абсолютна симулация“ и

поради нежеланието на страните привидната сделка да породи действие, то тя била нищожна на основание чл. 26, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. Основанието за нищожност било приложимо до доказване на противното.

С тези мотиви органите по приходите са отrekli наличието на условията на чл. 68, ал.1, т. 1 и чл. 69, ал.1, т. 1 ЗДДС за упражняване на право на данъчен кредит по въпросните 66 бр. фактури, издадени от „ЕЙЧ АР ЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЕЙЧ АР ЕС ГРУП“ ООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ООД, „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД, в общ размер на 567 020,00 лв. Извършени са съответните корекции през отделните данъчни периоди: за м.01.2019 г.- 93 000,00 лв.; за м.02.2019 г.- 84 180,00 лв.; за м.03.2019 г.- 72 600,00 лв.; за м.04.2019 г.- 60 000,00 лв.; за м.05.2019 г.- 70 000,00 лв.; за м.07.2019 г.- 107 240,00 лв. и за м.12.2019 г.- 80 000,00 лв. Съобразно приложените корекции е определен резултат за периода ДДС за внасяне и са начислени съответните лихви за забава в общ размер на 117 057,45 лв., в която сума влиза начислените в м.06.2019 г. лихви в размер на 5 537,14 лв. Процедирането е обосновано с това, че в този период в дневника за покупки „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е извършило корекции по отношение на упражнено право на данъчен кредит в размер на 45 212,80 лв. по фактури, издадени от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД през м.03 и м.04.2018 г. Реалността на тези фактури била отречена с РА № Р-22220218005268-091-001/22.04.2019 г. Били направени корекционни записи, като фактурите от посочения доставчик са отразени със знак минус в дневника за покупки на РЛ в м.06.2019г. Налице било влияние в посока на намаление на данъчния кредит, за което е определена лихва за периода в общ размер на 5 537,41 лв., изчислена от 17.04.2018г. и от 15.05.2018г. /когато е упражнен данъчен кредит по фактурите/ до 15.07.2019 г. /когато е подадена СД по ЗДДС с извършената корекцията/.

Горните фактически и правни изводи са възпроизведени в обжалвания РА № Р-22220220001981-091-001 от 19.04.2021 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 17.05.2021 г. Същият е оспорен по административен ред и е потвърден от директора на Дирекция ОДОП С.. Решаващият орган е потвърдил изцяло изводите за липса на осъществени към РЛ доставки от посочените във фактурите лица. По отношение на начислените за м.06.2019 г. лихви е допълнил, че с извършените през м.06.2019 г. минусови корекции по издадените от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД 12 броя фактури жалбоподателят сам бил признал, че въпросните фактури не документират реални доставки на услуги. За неправомерно ползвания данъчен кредит била дължима лихва за периода от неправомерно упражненото право до периода на включването на фактурите с отрицателен знак в дневника за покупки и СД по ЗДДС.

В настоящото производство, при съобразяване на задължителните указания на ВАС при отмяна на постановеното от АССГ решение по административно дело № 410/2022 г., е допусната и приета без оспорване от страните съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), която след проверка на материалите по делото, както и допълнително представените от жалбоподателя и приети като доказателства по делото писмени документи, е проследила хронологично регистрациите по ЗДДС на доставчиците „ЕЙЧ АР ЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЕЙЧ АР ЕС ГРУП“ ООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ООД, „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД, вкл. регистрацията им към

датата на издаване на процесните фактури, тяхното счетоводно отразяване в счетоводствата на посочените доставчици и при жалбоподателя, взетите в тази връзка счетоводни записвания, съставените за доставките документи и съответствието на фактурите с изкисванията на ЗДДС за съдържание и реквизити. Обследвани са извършените разплащания и резултатът от доставките в независимата икономическа дейност на жалбоподателя. Отговорите на експерта ще бъдат ценени с всички останали доказателства по делото.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

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

Обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № № Р-22220220001981-020-001/07.04.2020г. (л. 273) ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 268, раздел I, т. 1 от нея). РА е издаден от органа, възложил ревизията и определения със ЗВР ръководител на ревизията – М. П. Б., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Всички актове са надлежно връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосноваване на РА. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, издали процесните фактури. Съставени са съответните протоколи.

По материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката за реалност на фактурираните от „ЕЙЧ АР ЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЕЙЧ АР ЕС ГРУП“ ООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ООД, „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД доставки на услуги и правомерност на начислените в м.06.2019 г. лихви по ползван от жалбоподателя през м.03 и м.04.2018 г. данъчен кредит по 12 броя фактури, издадени

от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД:

Нормата на чл. 12, ал. 1 ЗДДС посочва, че облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Съгласно чл. 9 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС определя данъчния кредит като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Предпоставка за възникне на данъчното предимство е наличието на реално осъществена облагаема доставка. Това следва от нормативното правило на чл. 69 ЗДДС, според което регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъкът за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ /Арг.: чл. 71 ЗДДС/ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право. При наличие на облагаема доставка на стока, съответно на услуга, осъществена от регистрирано по този закон лице, която стока, съответно услуга се използва от получателя за осъществяване на други облагаеми доставки са налице условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС за приспадане на данъчен кредит по тази доставка.

В съответствие с посочената национална уредба според константната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуването на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От приетото по т. 33 от Решение от 6 декември 2012 г. на СЕС по дело С-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано, ако се установи, че доставките на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. Според направеното от СЕС тълкуване на нормите на Директива 2006/112/ЕО преценката за наличие на условията за признаване на правото на данъчен кредит /реално ли са осъществени доставките и използван ли е техният предмет в извършваната от лицето дейност/ се осъществява от националната юрисдикция съобразно правилата за доказване по националното право и въз основа на съвкупна преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото / т. 31 и т. 32 от решението по дело С-285/11/.

В този аспект, за да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит, следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при условията на пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 с.з., които препятстват упражняването на това право.

Същевременно не може получателят по издадените му фактури за стоки и/или услуги

да се задължава или да се държи отговорен за действията, респ. бездействията на своите доставчици. В тази насока, доколкото в случая данъчното предимство е отречено преимуществено с констатации от насрещните проверки на доставчиците относно кадровата им обезпеченост, икономическата им активност, вкл. на техни контрагенти по други доставки, разчитането им с бюджета, регистрацията им по ЗДДС, както и пълнота на представените документи, уместно е да се припомни практиката на СЕС по дело С-324/1 и съединени дела С-80/11 и С-142/11. В мотивите на СЕС, съдържащи се в т. 46 - 53 от решението му по дело С-342/11 е посочено, че когато доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган." /т. 53/. Това разбиране е възпроизведено и в т. 61 и т. 62 от Решението на СЕС по обединени дела С-80/11 и С-142/11. В т. 39 от решението на СЕС по дело С-324/11 е посочено също така, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени 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 обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В случая приходните органи не са се съобразили с тази практика на СЕС, като в тежест на ревизираното лице са вменили отговорност за действия и бездействия на неговите доставчици, като голяма част от констатациите в РА, обусловили установяването на задължения за ДДС са изградени върху тези факти и обстоятелства. Следва да се отбележи, че в действащата нормативна уредба няма установена презумпция, която да налага от факта на неизпълнение на задължението за представяне на документи и обяснения от доставчик по сделка да се направи извод, че доставката, за която се отнасят не е позитивно проявен юридически факт. Видно от констатациите в РД, преимуществено с липсата на потенциал при доставчиците „ЕЙЧ АР ЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЕЙЧ АР ЕС ГРУП“ ООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ООД, „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД е обяснената тезата на приходната администрация, че тези лица не са осъществили реално доставки към „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, а доколкото не били установени разплащания между страните по сделките е прието, че доставките не са извършени и от други лица, вкл. от самото РЛ. С това органите по приходите твърдят нищожност по чл. 26, ал. 2 З. в хипотезата на „абсолютна симулация“, при която получателят е знаел, че фактурираните доставки не са реално извършени. Известно е, че при абсолютната симулация е налице привидна сделка, като тя не прикрива друга сделка, а със сключването на привидното съглашение, страните целят да създадат привидност, която да съществува за определен период от време, след което да бъде прекратена. Целта на симулацията е да създаде привидност поради определено основание при съществуващо вътрешно съглашение между страните, даващо възможност за връщане на нещата в изходната им позиция - в този смисъл Решение № 460 от 29.07.2009 г. на ВКС по гр. д. № 1404/2008 г., IV г. о., ГК. В случая приходните органи приемат, че

спорните доставки са привидни, но в тяхна тежест е да проведат главно и пълно доказване на твърдяната симулативност, респ. да установят, че сделката е сключена при абсолютна симулация от всички участващи страни. Този извод на приходните органи не би могъл да бъде формиран само въз основа на установеността относно кадровата обезпеченост на доставчиците. Потенциалът на доставчиците да изпълнят услугите може да бъдат ценен единствено като индичия за симулация и то в хипотеза на относителна симулация, но не са пряко доказателство за привидност. Същевременно по делото са налични достатъчно опровергаващи привидността на сделките доказателства - договори, приемо-предавателни протоколи, граждански договори и декларации за извършена работа по възлагане от „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД, част които са били представени още при административното обжалване на акта. Тези документи в своята съвкупност установяват, че страните желаят правното действие и правните последиствия на обективизираните волеизявления. Договорите за заем, за цесия, платежни нареждания и банкови извлечения сочат, че в резултат на сключените договори е настъпило разместване на блага в имуществото на страните, което опровергава твърдението на приходната администрация за наличие на хипотеза на абсолютна симулация. Видно от изложените в решението на директора на ДОДОП мотиви административната инстанция не еценила тези документи, изразявайки очакване, несъвместимо с упоменатата практиката на СЕС по дело С-324/1 и съединени дела С-80/11 и С-142/11, за представяне на други съпътстващи доставките документи и за установяване на обстоятелства, за които обичайният търговски оборот не изисква писмена следа. По принцип пропусъкът да се създадат и/или съхранят информационни източници за изпълнените услуги не засяга доказателствената стойност на представените за установяване на доставките доказателствени средства така, че те да не създават убедеността на пълното доказване.

В случая събраната по делото доказателствена съвкупност е достатъчна да установи наличие на валидни облигационни правоотношения между жалбоподателя и всеки един от неговите доставчици.

По делото на л. 158 е представен Договор за постоянна заетост от 05.10.2018 г., подписан между „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, като клиент и „СТАФ СЪРВИС“ ЕООД, като посредник, за оказване на съдействие по намиране, оценка и подбор на кандидати за работа. Съгласно клаузите на договора видът, параметрите, дължимото възнаграждение и сроковете, касаещи всяка отделна поръчка се конкретизират в отделни документи. В тази връзка са съставени и приложени към договора двустранно подписани от страните приложения от 05.10.2018 г. и от 10.01.2019 г. със списъци, конкретизиращи броя и позициите, за които „СТАФ СЪРВИС“ ЕООД се е ангажирало ще посредничи в полза на РЛ за набиране на кадри. Описан е и начинът на ценообразуване – комисионна в размер на 18 % от годишната брутна заплата за един подходящ и назначен кандидат (без ДДС). Хронологично и по предмет договорът за заетост и приложенията към него се обвързват с издадените на жалбоподателя 21 фактури през м. 01, м.02 и м.03.2019 г. (л. 932 – 954 от приложение № 9 към делото). Установява се също, че получените услуги са използвани от РЛ в неговата последваща икономическа дейност, доказателство за което са издадените на клиента „ИНТТЕР КАРС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД фактури - № [ЕГН]/09.01.2013 г., № [ЕГН]/08.02.2019 г., № [ЕГН]/08.03.2019 г. и № [ЕГН]/05.04.2019 г., с предмет „услуги по предоставяне на персонал“ съответно за месеците декември 2018 г., януари,

февруари и март 2019 г. (л. 179-182 от делото).

По отношение на фактурите за услуги от „Моушън рентс“ ЕООД, намиращи се на л. 878 – 884 от приложение № 8, са представени три договора от 22.11.2017 г., от 31.08.2018 г. и от 04.09.2018 г., за наем на МПС с индивидуализация в тях на марка, модел, регистрационни номера, номер на рама и двигател. Договорите се придружават от кореспондиращи с тях по предмет и време двустранно подписани приемо-предавателни протоколи (л. 916 – 920 от Приложение № 8 от делото), които установяват предаването на посочените в договорите автомобили от доставчика на ревизираното лице.

Към обективно възникнали с доставчика „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД облигационни отношения сочат приложените на л. 117 и сл. от приложение № 2 към делото договор за реклама от 15.03.2019 г. и съответстващите му по предмет приемо-предавателни протоколи от 30.04.2019 г. и 31.05.2019 г., във връзка с които са издадените на жалбоподателя фактури през м.04 и м.05.2019 г. Договорът касае реализиране на рекламна кампания в полза на възложителя „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД в онлайн портали, като в двата ППП същите са конкретизирани: www.monster.com, www.ejobs.ro, www.bestjobs.com. Извършената служебна проверка установи, че това са електронни платформи за търсене и набиране на кандидати за работа, т.е. изпълнените от доставчика „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД по възлагане от жалбоподателя дейности са свързани с провеждане на рекламна кампания за популяризиране на дейността на РЛ, бидейки предприятие (HR агенция) за предоставяне, администриране и подбор на персонал съгласно издаденото му от МТСП Удостоверение № 79/21.07.2014 г. За изпълнение на дейностите е представен граждански договор за извършена работа № 6 от 01.02.2019 г. с лицето Е. А. Б., със срок за изпълнение до 30.06.2019 г. (л. 146 от приложение № 2). Ангажираността си с проекти на „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД Е. Б. е потвърдил в нотариално заверена декларация, приложена на л. 145 от приложение № 2 към делото.

Сходни рекламни кампании за позициониране на дейността на жалбоподателя под формата на импресарии в дигитални медии и портали за работа, са предмет на доставките от „ВИВА ЕР“ ЕООД (съгласно договор от 01.12.2019 г., Приложение № 1 към него с конкретизиране на платформите и приемо-предавателен протокол от 30.12.2019 г. – л. 122 - 128 от Приложение № 2), „ВЕРСУС“ ЕООД (съгласно договор от 01.07.2019 г. и приемо-предавателен протокол от 31.07.2019 г. – л. 128-130 от Приложение № 2) и „КРИСБАУЕН“ ЕООД (съгласно договор от 01.12.2019 г., Приложение № 1 към него и приемо-предавателен протокол от 30.12.2019 г. – л. 118-121 от Приложение № 2). За изпълнението на възложените от „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД рекламни проекти доставчиците са ангажирали на граждански договор физическите лица Е. А. Б. и и Д. Т. П.. Същите са потвърдили ангажиментите си към „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД, които съвпадат по време със сроковете по сключените с РЛ договори за рекламни услуги.

Горепосочените частни свидетелстващи документи са допустими в случая на основание чл. 49 ДОПК за фактите, описани в тях. Документите не бяха оспорени от ответника по реда на чл. 193 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Тяхната доказателствена стойност не може да бъде разколебана от данните за нередности при доставчиците и трети, външни за процесните доставки физически и юридически лица, т.к. жалбоподателят няма контрол върху дейността им. Както се посочи, при

твърдение за изпълнение на услугите от различно от цитираните доставчици лице, отказът на правото на приспадане на кредита е обусловено от установяване по безспорен начин на съществуващото/дължимо знание у получателя по доставката за злоупотреба чрез измама с ДДС по веригата от доставки. Задължението за такова познание не може да бъде аргументирано с установените данни за свързаност на жалбоподателя със „СТАФ СЪРВИЗ“ ЕООД и „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД. Тези обстоятелства сами по себе си не могат да доведат до категоричен извод за данъчна измама. При недоказана от приходните органи данъчна измама с участие на ревизираното дружество, свързаността на страните по пряката доставка е без значение за правото на приспадане на данъчен кредит. Констатацията, че част от доставчиците или техни контрагент „не са осъществявали реална дейност“ също не може сама по себе си да обоснове становище за данъчна измама и нереалност на доставките. Ирелевантна е и последващата процесните данъчни периоди дерегистрация по ЗДДС на издателите на фактурите, която не може да обоснове недобросъвестност на получателя към датите на спорните доставки и не се явява относимо обстоятелство при преценката на реалността на доставките. По идентичен начин следва да се ценят и установяванията в РД, че част от доставчиците са отразили в дневниците си за покупки доставки от лица, които по твърдения на приходната администрация „не са осъществявали реална дейност“ и доставките от тях не били реално осъществени. Първо, тези обстоятелства не са доказани, второ, евентуални нередности по други, извън процесните доставки са неотнормими към дължимата преценка.

По отношение на плащането по доставките константна е практиката, че то не е елемент от фактическия състав по настъпване на данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, но в случая следва да бъде разгледано с оглед твърдението на приходната администрация, че такова липсва, с което са аргументирали тезата за привидност на сделките в хипотезата на абсолютна симуляция. В настоящото производство тези твърдения бяха категорично опровергани посредством представените от оспорващия документи (част от тях още на етап административно обжалване), данните от които са систематизирани от вещото лице по приетата по делото ССЧЕ и доказват, че задълженията по всички издадени на жалбоподателя фактури са погасени към доставчиците. Съобразно тях експертът е проследил механизма на разплащанията по всяка една фактура, като в табличен вид е отразил подкрепящите ги банкови и други частни документи. Съгласно ССЧЕ за част от доставените от „СТАФ СЪРВИЗ“ ЕООД и „МОУШЪН РЕНТС“ ООД услуги плащанията са извършени по банков път, за което по делото са налични съответните платежни нареждания. Сумите по преводите и основанията за тях съответстват на издадените от тези доставчици фактури. Вземанията на доставчиците по останалите фактури са цедирани на трети лица съгласно приложени по делото договори за цесия, в които задълженията са описани и конкретизирани по размер, съответстващ на всяка издадена на жалбоподателя фактура по номер, ДО и ДДС. Съгласно чл. 99, ал. 3 и ал. 4 ЗЗД цесията има действие спрямо длъжника от момента, в който е уведомен за нея от цедента. От тогава спрямо длъжника титуляр на вземането е цесионерът. По делото са приложени доказателства за извършени уведомявания по отношение на всеки от цедентите – от „СТАФ СЪРВИЗ“ ЕООД (л. 119 от делото), от „ВИВА ЕР“ ЕООД (л. 67 от адм. дело № 410/2022г.), от „МЕГА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД (л. 72), от „ВЕРСУС“ ЕООД (л. 77), от „КРИСБАУЕН“ ЕООД (л. 82). За наредените от длъжника към цесионерите парични суми са представени съответните платежни нареждания. Представени са и други

документи – договор за заем, споразумения и инструкции за плащане, от които става ясен уговорения за всяка от фактурите механизъм на разплащане.

За убедителността на доказването на предпоставките на претендираното от жалбоподателя данъчно предимство допринасят и взетите във връзка с фактурите счетоводни записвания. Приетата без оспорване от страните ССЧЕ, която съдът кредитира на основание чл. 202 ГПК, вр. § 2 ДР на ДОПК, като компетентно и безпристрастно изготвена, установява с положителност счетоводното отразяване на доставките - както при получателя, така и при доставчиците. Следва да се отбележи, видно от констатациите в РД, че самите ревизиращи потвърждават включването на процесните фактури в дневниците за продажби на всеки един от доставчиците за съответните периоди, което обстоятелство очевидно е подценено от тях при превес на констатациите от насрещните проверки за „нередности“ при доставчиците и други правни субекти (техни контрагенти) по други сделки, които не са предмет на настоящия спор. Относно доставчиците „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД и „ВЕРСУС“ ЕООД в хода на ревизионното производство не са правени служебни проверки относно включването в дневниците им за продажби на издадените от тях фактури към жалбоподателя. Поради това вещото лице е изисвало счетоводни документи за тези дружества (приети като доказателства в настоящото производство), от които е проследило и потвърдило счетоводното отразяване на всяка една от фактурите - с онагледяване в табличен вид на кой конкретен ред от дневника за продажби на съответния доставчик е отразена съответната фактура. Вещото лице дава заключение, че издадените от „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД, и „ВЕРСУС“ ЕООД фактури са надлежно декларирани в дневниците за продажби на доставчиците с идентични номера на фактурите, дати и стойности – обстоятелство, което е установено от ревизиращите и по отношение на останалите доставчици „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД и „КРИСБАУЕН“ ЕООД. Експертната е направила и проверка на счетоводните записванията при жалбоподателя и след преглед на счетоводните му регистри - хронологичен регистър на сметка 401 „Доставчици“, е потвърдила наличието на счетоводни записи по всяка от процесните фактури, включващи осчетоводено задължение към съответния доставчик, аналитично по всяка от фактурите.

Съобразно изложеното настоящият състав приема, че наличните по делото доказателства опровергават изводите на приходната администрация за липса на осъществени към жалбоподателя доставки от „СТАФ СЪРВИСИЗ“ ЕООД, „МЕГА ТРЕЙДИНГ 2015“ ЕООД, „ВЕРСУС“ ЕООД, „ВИВА ЕР“ ЕООД, „КРИСБАУЕН“ ЕООД и „МОУШЪН РЕНТС“ ЕООД. В съдебното производство жалбоподателят успешно доказва, че са налице условията по чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС за упражняване на право на данъчен кредит по издадените от тези доставчици фактури. Издаденият РА, отричащ заявеното данъчно предимство по тях, се явява незаконосъобразен.

По отношение на начислените лихви в данъчен период м.06.2019 г.:

Основателни са възраженията на жалбоподателя за недължимост на установените с РА задължения за лихви в размер на 5 537,41 лева, произтичащи от извършени от РЛ корекции, свързани с отразяването с отрицателен знак в дневника за покупки за м. 06.2019 г. на 12 бр. фактури, издадени от „Реклама и консултации 2016“ ЕООД през м. 03 и м. 04.2018 г., по които е ползван данъчен кредит. По установяванията в РД на стр. 11 за периода 01.01.2018 г.- 30.04.2018г. на дружеството била извършена ревизия

по ЗДДС, приключила с РА № Р-22220218005268-091-001/22.04.2019 г. - отказано е право на данъчен кредит по фактури от „Реклама и консултации 2016“ ЕООД в общ размер на 73 026,80 лв., в т.ч. по фактурите от м.03.2018г. и м.04.2018 г. Според приходната администрация, като се има предвид отмяната на акта, с което е признато правото на данъчен кредит, е дължима лихва в общ размер на 5 537,41 лв., начислена, както следва: 2 831,34 лв. - върху сумата от 22 400,00 лв., считано от 17.04.2018 г. до 15.07.2019 г. /датата на подаване на СД за м.06.2019 г. с вх. № 22021777280/15.07.2019 г./ и 2 706,07 лв. - върху сумата от 22 812,80 лв., считано от 15.05.2018 г. до 15.07.2019 г. /датата на подаване на СД за м.06.2019 г. с вх. № 22021777280/15.07.2019 г./.

Съдът намира това процедуране на ревизиращите за незаконосъобразно. В случая не е доказано, че се касае за неправомерно упражняване на данъчен кредит, при което на основание чл. 175, ал. 2, т. 1 вр. с ал. 1 ДОПК следва да се дължат лихви за периода от датата, на която данъкът е бил дължим, до датата на корекцията. В РД и РА липсват констатации за реалността на доставките от „Реклама и консултации 2016“ ЕООД. Цитираният РА № Р-22220218005268-091-001/22.04.2019 г. не е част от ревизионната преписка видно от описа на доказателствата в раздел VI от РД. Възраженията за липса на дължима преценка са направени още при административното обжалване на акта. Вместо да констатира този пропуск, директорът на Дирекция ОДОП в издаденото от него решение неправилно е презюмирал, че с извършената корекция на ползвания данъчен кредит „жалбоподателят сам е признал, че въпросните фактури не документират реални доставки на услуги“. Подобно признание за факти не следва от обстоятелствената част на жалбата. Напротив, в жалбата до съда оспорващият посочва, че корекцията в м.06.2019 г. се дължи на разваления договор между страните по доставките. Това не означава автоматично, че е налице неправомерно ползван данъчен кредит. На практика с направената корекция РЛ е намалило размера на данъчния кредит, който е упражнил, респ. увеличило е задълженията си за ДДС. С този подход РЛ е спазило принципа на неутралност на ДДС, поради което и при липсата на установявания за нереалност на доставките от „РЕКЛАМА И КОНСУЛТАЦИИ 2016“ ЕООД, не са били дължими лихви съгласно разпоредбите на чл. 175, ал. 2, т. 1 вр. с ал. 1 ДОПК.

Следователно и в тази част РА се явява незаконосъобразен.

Крайният извод, който се налага е за основателност на иницирираното от „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД оспорване.

При този изход на спора и на основание чл. 226, ал. 3 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените в производствата пред АССГ и ВАС разноски. Същите са в общ размер на 12 994,94 лева, от които 50,00 лв. - държавна такса за производството пред АССГ, 11 244,94 лв. - адвокатско възнаграждение съгласно приложените Договор за правна защита и съдействие от 07.12.2021 г. и фактура № [ЕГН]/07.12.2021 г. за извършено плащане, и 1 700,00 лв. – държавна такса за касационното производство. Пред настоящата инстанция жалбоподателят е осъществил разноски за заплатен първоначален и допълнителен депозит по проведената експертиза, но такива не са поискани, поради което не следва да бъдат присъждани.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р – 22220220001981-091-001 от 19.04.2021 година, издаден от органи по приходите при Териториална дирекция С. на Националната агенция за приходите, потвърден с Решение № 1592 от 14.10.2021 година на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ЕЙЧ АР ЕС СТАФИНГ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район К. село,[жк], [улица], ет. 2, разноски за проведените съдебни производства в общ размер на **12 994,94 лева /дванадесет хиляди деветстотин деветдесет и четири лева и деветдесет и четири стотинки/**.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването му страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на ч. 137 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: