

РЕШЕНИЕ

№ 13387

гр. София, 30.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 10.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **257** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от „ЕКО РЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] електронен адрес: [електронна поща](#), чрез В. В. В., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221323000186-091-001 от 18.08.2023 г., издаден от В. В. П. - орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията, с които са установени допълнително задължения общо главница и лихви в размер на 314 623,36 лв., от които по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 18 470,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 4 140,37 лв. за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 255 309,83 лв. и лихви за просрочие в размер на 36 703,12 лв. за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г., потвърден с решение № 1637/16.11.2023 г. на заместник директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Счита, че в хода на производството са представени

надлежни доказателства относно реалността на фактурираните доставки.

В проведеното по делото съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не изпраща представител.

Ответникът, редовно уведомен, чрез юрк. В. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, поддържа мотивите в решението. Изложени в решението на директора. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 17 235 лв. Представя писмени бележки.

Административен съд София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221323000186-020-001 от 13.01.2023 г. връчена на 24.01.2023 г., изменена със заповед № Р-22221323000186-020-002 от 24.04.2023 г., връчена на 24.04.2023 г. и заповед № Р-22221323000186-020-003 от 16.05.2023 г., връчена на 08.06.2023 г., е възложено извършването на ревизия на „ЕКО РЕ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол при ТД на НАП С., определена за компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221323000186-092-001/11.07.2023 г., връчен на 26.07.2023 г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено възражение с вх. №53-00-1772/02.08.2023 г., което е прието за неоснователно.

С РА №Р-22221323000186-091-001 от 18.08.2023 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите ТД на НАП оправомощена съгласно Заповед №РД-01- 654/05.07.2023 г. и Решение №Р-22221323000186-098-001 от 10.07.2023 г., издадено от директора на ТД на НАП С., за иземване разглеждането и решаването на преписката, поради командироване на първоначално определения орган К. Г. М. в отдел „Превенция и противодействие на корупцията“, инспекторат при ЦУ на НАП/, и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Установени са задължения за внасяне в размер на 316 849,99 лв., в т.ч.: ДДС в размер на 18 720,59 лв. и съответните лихви в размер на 4 140,65 лв., корпоративен данък в размер на 257

285,63 лв. и съответните лихви в размер на 36 703,12 лв.

В хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК, се явява неразделна част от ревизионния акт.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало дейност: свързана с търговия на едро с метални отпадъци, производство на органична тор, получавана в резултат на преработката на птичи екстреманти и консултантски услуги в областта на управлението на отпадъците и околната среда. Дружеството осъществява дейността си в собствена производствена база, находяща се в [населено място], обл. В., бивш комбинат за целулоза и хартия. През ревизирания период предприятието е имало 6 лица, наети по трудови правоотношения, на длъжности: общ работник-4 човека, директор производство и етикеторвач ръчно. Регистрирано е по ЗДДС, считано от 14.03.2013 г.

Извършена е и предходна ревизия за определяне на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. и по ЗДДС за периодите от 01.09.2018 г. до 30.09.2020 г., приключила с РА№Р-222213200007501-091-001 от 05.07.2021 г., е който са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 22 571,10 лв. и съответните лихви в размер на 3 465,36 лв. и за корпоративен данък в размер на 96 189,91 лв. и съответните лихви в размер на 9 886,98 лв. Цитираният РА е бил оспорен пред директора на дирекция ОДОП С. и потвърден е Решение №1479 от 24.09.2021 г. в обжалваната част на установени резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 03.2019 г., м. 10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 01.2020 г., м. 03.2020 г., м. 04.2020 г. и м. 09.2020 г. и по ЗКПО за периода 2019 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на установените лихви по ЗДДС за данъчните периоди м. 02.2020 г. и от м. 05.2020 г. до м. 08.2020 г. В потвърдената част РА е бил оспорен по съдебен ред пред Административен съд София град /АССГ/, който се е произнесъл с Решение №2244 от 05.04.2022 г. по дело №11145/2021 г., с което е отхвърлена жалбата на „ЕКО РЕ“ ЕООД, срещу РА №Р-222213200007501-091- 001/05.07.2021 г., в потвърдената част е Решение №1479/24.09.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Решението на АССГ е оспорено пред Върховния административен съд /ВАС/, който се е произнесъл е Решение №11856/20.12.2022 г. по адм. д. №6374/2022 г. ВАС окончателно е постановил, че оставя в сила Решение №2244/05.04.2022 г. на АССГ. Обжалваният акт е влязъл в сила.

По отношение на ЗДДС е установено следното:

За данъчните периоди м. 01.2021 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г., м. 04.2021 г., м. 05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 07.2021 г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 163а от ЗДДС, с РА е направена корекция на начисления ДДС и ползван данъчен кредит със сумата общо в размер на 346 009,30 лв. по протоколи по чл. 117 от ЗДДС, описани в таблица на стр. 53-60 в РД, издадени от жалбоподателя за самоначисляване на ДДС, във връзка с получени доставки от „АЯКС 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет метални отпадъци от черни и цветни

метали /скраб/. Ревизиращият екип е приел, че не са осъществени реални доставки по смисъла на чл. 163а, ал. 2 от ЗДДС, т.е. ревизираното лице към датите на издаване на протоколите по чл. 117 от ЗДДС не е имало качеството на получател, респективно - не се явява лице платец при доставки от такъв характер, за когото данъкът да е изискуем. С издадените протоколи е начислен ДДС без основание и следва да се коригира, т.е. да не се вземе предвид при определяне на резултатите за съответните периоди.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол №П-22221123023363-141-001/07.04.2023 г. Връчено е Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №22221123023369-040-001 от 08.02.2023 г. Представени са документи с вх. №53-00-437#7 от 20.03.2023 г. от В. Н. П., представил се като пълномощник, но без приложено пълномощно. От придружителното писмо е установено, че се представят изисканите фактури, издадени към ревизираното дружество, но същите не са приложени. Приложени са разчетно-платежни ведомости за периодите от м. 01.2021 г. до м. 07.2021 г. за вписани 3 лица, назначени на длъжност: технически сътрудник, монтажник електрически елементи и монтажник метални конструкции, но във ведомостите няма положени подписи на лицата за изплатени суми. Приложени са справки за движение на продадените стоки по количество, единична цена, стойност и вид, описани на стр. 51 в РД. Дадени са месечни хронологии на счетоводна сметка 501 за проверяваните периоди само за фактурите, издадени към „ЕКО РЕ“ ЕООД, съгласно които фактурите са платени в брой. От извършена проверка в системата на НАП ревизиращият екип е установил, че „АЯКС 2000“ ЕООД има регистрирани 2 фискални устройства - с рег.№4470972 за обект за услуги, неклассифицирани другаде на адрес [населено място], [улица], и №4452502 за обект за строителни услуги на същия адрес. На стр. 52 в РД са описани помесечно отчетените обороти от двата касови апарата, както и осчетоводените обороти по сч. с-ка 501 - каса в лева. След направено сравнение на данните за всички 7 периода били установени несъответствия. Приложени са хронологии на сч. с-ка 411 /клиент „Е. РЕ“ ЕООД7, с ка 702 /клиент „ЕКО РЕ“ ЕООД/, с-ки 421, 604 и 605. В представени месечни оборотни ведомости липсват записи по с-ки 101 и 503. Представените счетоводни документи не съдържат подпис на съставителя. „АЯКС 2020“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 21.07.2021 г. по реда на чл. 176 от ЗДДС. Подало е годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за 2021 г., с деклариран приходи в големи размери и финансов резултат - загуба. Съгласно ГДД същата е подадена от счетоводно предприятие „ИДЕАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], чийто управител И. А. А. е управител и на „АЯКС 2020“ ЕООД. При проверката от доставчика не е представено издадено от РИОСВ разрешение за извършване на дейности по съхранение, търговия и третиране на отпадъци като търговец по §1, т. 45 от ДР на Закона за управление на отпадъците /ЗУО/ или брокер по §1, т. 5 от ДР на ЗУО. От дружеството не е представен документ за собственост или наем на площадка, на която да се съхраняват продадените към жалбоподателя отпадъци. При извършена проверка в Агенция по вписвания - Имотен регистър, не е установено дружеството да има вписан на свое име недвижим имот.

Ревизиращият екип е приел, че за фактурираните от „АЯКС 2020“ ЕООД доставки на стоки /метални отпадъци/, от жалбоподателя неоснователно е приложен режима на „обратно“ начисляване по Глава деветнадесета „а“ от ЗДДС, тъй като не са доказани

реални доставки, тъй като липсват доказателства за това, че към датите на издаване на процесните фактури доставчикът е разполагал със съответните по вид и количество стоки, собствеността върху които да прехвърли на жалбоподателя. Не е налице аналитично водена счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение наличността на конкретните стоки — предмет на спорните фактури. Няма възможност да се установи своевременното им заприходяване и изписване при продажбата им чрез дебитиране и съответно кредитиране на съответната материална сметка от група 30, на датата на издаване на процесните фактури, а дори ревизираното лице реално да е придобило собственост върху подобни стоки, то е възможно същите да са придобити от трети лица, различни от посочения доставчик или от нерегистрирани лица по ЗДДС. „АЯКС 2020“ ЕООД не е ангажирало доказателства за това къде са се съхранявали придобити и впоследствие прехвърлени на ревизираното лице стоки по вид и количество. Единствената информация, по отношение на декларираните продажби, е тази, съдържаща се в отчетните регистри на доставчика. Тъй като същите съдържат информация за данъчната основа на доставките, то не е възможно, само въз основа на вписванията в тях, да се обоснове извод, че посоченото дружество действително е имало възможност да достави стоки на ревизираното лице. Посочено, че „АЯКС 2020“ ЕООД не разполага с материално техническа и кадрова обезпеченост за извършване на процесите доставки.

С оглед липсата на реални доставки, извършените с РА корекции с размера на начисления ДДС и ползван данъчен кредит с една и съща сума в размер на 346 009,30 лв., не водят до промяна в резултатите по ЗДДС за посочените 7 данъчни периоди /от м. 01.2021 г. до м. 07.2021 г./, но намиа отражение при преобразуване на финансовия резултат по ЗКПО за 2021 г.

Допълнително установените като ефективно дължими спорни задължения по ДДС /за периодите от м. 03.2021 г. до м. 07.2021 г. и от м.09.2021 г. до м. 11.2021 г./, произтичат от корекция на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 18 470,00 лв., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради формиран извод за липса на реални доставки от следните 3 преки доставчици: „НИТ КОНСУЛТ“ ЕООД е ЕИК [ЕГН], „СИРИУС 22“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „КО СТРОЙ 21“ ЕООД е ЕИК[ЕИК].

1. За данъчните периоди м. 03.2021 г., м. 04.2021 г., м. 05.2021 г. и м. 06.2021 г., е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 500,00 лв. за доставки, документирани е 9 фактури, описани на стр. 66 в РД, издадени от „НИТ КОНСУЛТ“ ЕООД, с предмет на доставка са услуги - пълнене и гранулиране на органична тор от Вита органик в чували по 25 кг. На доставчикът е извършена насрещна проверка. Връчено е ИПДПОЗЛ №П- 22221423023356-040-001 от 08.02.2023 г. В отговор с вх. №53-00-437# 1/23.02.2023 г. от пълномощник - В. Н. П., са представени документи, описани на стр. 66-68 в РД. Приложени са спорните 9 фактури и хронологии на сч. с-ки 411, 501, 703/10 и 453/2 /само за клиент „ЕКО РЕ“ ЕООД/, както и оборотни ведомости /ОВ/ за спорните 4 периоди. За всяка от фактурите са приложени договори, съответно от г., 28.04.2021 г., 26.02.2021 г., 25.04.2021 г., 27.04.2021 г., 01.06.2021 г., г., 28.02.2021 г. и от 01.03.2021 г. Предмет на всички договори е услуга за термична обработка и пълнене на 25 кг. чували е

органична тор, с посочени съответния брой чували, при определена цена на тон 200 лв. Посочено е, че транспортът на персонала до [населено място], сградата на бивш К., е за сметка на изпълнителя. Към всеки от договорите са представени общо 9 приемо-предавателни протокола /от 29.04.2021 г., г., 26.03.2021 г., 26.05.2021 г., 27.05.2021 г., 28.06.2021 г., 28.04.2021 г., г. и 30.03.2021 г./, съгласно които са приети без забележки предадените чували. В протоколите са поставени печати и подписи за двете страни, но без да са вписани имената на лицата предали и получили стоката. По данни от ИС на НАП за доставчика е установено, че е deregистриран по ЗДДС на 07.01.2022 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. За периода от 01.03.2021 г. до г. „НИТ КОНСУЛТ“ ЕООД не е имало назначени лица по трудови договори. Не са подавани справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми на лице по извънтрудови правоотношения. Представляващият и управляващ дружеството Н. С. Н., за периода на фактурираните услуги към ревизираното лице, е бил в трудови правоотношения на 8 часов работен ден със „СПЕКТЪР БИЛДИНГ БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Назначен е на 20.08.2020 г. на длъжност мултимедиен дизайнер с месторабота в С.. Лицето не се е осигурявало в представляваното от него дружество и не доказало принос във фактуриралите услуги към „ЕКО РЕ“ ЕООД. По данни от регистъра на КАТ, проверяваното дружество няма регистрирани МПС. Съгласно представени оборотни ведомости няма счетоводни записи по счетоводните сметки от група 20. Липсват включени сметки от гр. 50 за м.03.2021 г. При проверка на регистриран ЕКАФП с рег. номер 4456213 са установени разлики, подробно описани на стр. 68 в РД, между регистрирани обороти и отчетени плащания по дебита на сч. с-ка 501 съгласно представена оборотна ведомост /ОВ/. В представените ОВ липсва сч. с-ка 503, както и оборотите по нея, въпреки че дружеството е имало открита банкова сметка. С връченото ИПДПОЗЛ са изискани, но не се представени документи за фактически извършител на фактурираните услуги. Не е представена ОВ за цялата 2021 г. Няма документи за подизпълнител. В подадена ГДЦ по ЗКПО са декларирани приходи в особено големи размери и счетоводна загуба. Представляващият проверяваното дружество И. А. А. е представляващ и дружеството, съставило счетоводните отчети „ИДЕАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. В заключение е формиран извод за липса на реална доставка.

По отношение на данъчен период м. 07.2021 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 470,00 лв. за доставка по ф-ра №9/26.07.2021 г., издадена от „СИРИУС 22“ ЕООД, с предмет на доставка услуга - ремонт на димоотвод. Извършена е насрещна проверка. Връчено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени документи с вх. №53-00-437+4/06.03.2023 г., описани на стр. 62 в РД. Приложено е копие на спорната фактура, сключен с доставчика договор от 01.07.2021 г., с предмет основен ремонт на димоотвод в производствена сграда в М., с материали на възложителя. Приложен е подписан от двамата управители приемо-предавателен протокол от 26.07.2021 г., в който не е конкретизиран вида на извършената работа. Съгласно хронология на сч. с-ка 421 - Персонал за м. 07.2021 г. чрез операцията Д-т с-са 604 на К-т с-ка 421 е отразена сумата от 454,00 лв., е основание „възнаграждение по ТД и ДУК“. Представена е разчетно-платежна ведомост за м. 07.2021 г. за изплатено възнаграждение на И. Н. Д. за 5 дни в размер на 454,55 лв., без положен подпис на лицето. Лицето е било назначено по трудови правоотношения в „СИРИУС 22“ ЕООД на 23.07.2021 г. на длъжност монтажник на електро оборудване, с месторабота в С.. Не е представена заповед за командировка, доклад за извършената работа, както и документи за нощувка, имайки предвид, че фактурираната услуга е ремонт на димоотвод на територията

на населено място, различно от мястото на месторабота на соченото за изпълнител физическо лице. По представена хронология на сч. с-ка 501 зам. 07.2021 г., по Д-т на сметката е осчетоводено единствено плащането от „ЕКО РЕ“ ЕООД в размер на 2 820,00 лв. Установено било, че дружеството има регистриран ЕКАФП на 26.07.2021 г. за обект ремонт на други стоки, неклассифицирани другаде в С., [улица], офис. При проверка за отразените обороти в брой по ЕКАФП за м. 07.2021 г. било установено, че за периода дружеството е имало 5 клиента и отразените обороти са в размер на 15 485,40 лв. Съгласно ОВ за м. 07.2021 г. осчетоводените обороти по Д-т на сметката са в размер на 38 460,00 лв. Посочено е, че в представената ОВ липсва заведена сметка 503 /разплащателна сметка в лева/, както и разчетни сметки от гр. 49. Счетоводна сметка 411 е с нулево салдо към 01.07.2021 г. В представената ОВ няма отразена с-ка 412 /клиенти по аванси/. По представена хронология на сч. с-ка 703 за м. 07.2021 г. за периода по К-т на сметката е осчетоводено предоставената услуга и единствено плащането на „ЕКО РЕ“ ЕООД в размер на 2 350,00 лв. Представена е ОВ само за м. 07.2021 г. въпреки че е изисквана такава за период 01.01.2021 г. 31.12.2021-г. По ОВ Д-т и К-т обороти на сч. с-ка 411 съвпадат със стойността на отразените за периода фактури в регистър дневник продажби. Оборотите по регистриран ЕКАФП с рег. №4505158 за м. 07.2021 г. са в размер на 15 485,40 лв., а Д-т обороти за периода на с-ка 501 са в размер 3 8460 лв. В ОВ за периода липсва заведена с-ка 503, както и оборотите по нея, въпреки че дружеството е имало открита банкова сметка. „СИРИУС 22“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 09.03.2022 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. За 2021 г. с ГДД по ЗКПО са декларираны приходи в особено големи размери и счетоводен резултат за периода загуба.

В заключение е формиран извод за липса на реална доставка.

1. По отношение на данъчни периоди м. 09.2021 г., м. 10.2021 г. и м. 11.2021 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 500,00 лв. за доставки, документирани с 8 фактури, описани на стр. 63 в РД, издадени от „КО СТРОЙ 21“ ЕООД, с предмет на доставка са услуги - товаро-разтоварни работи. На доставчика е извършена насрещна проверка. Представени са документи, описани на стр. 64 в РД. Приложени са спорните 8 фактури, 8 договори, с предмет пълнене на тор в чували ръчно и 8 приемо-предавателни протоколи. Протоколите са подписани, но без посочени имена на лицата. Съгласно хронология на сч. с-ка 411 — Клиенти спорните фактури са отразени в приход по К-т на с-ка 703 и е начислен Д ДС по К-т на с-ка 453/2. По главни книги Д-т на с-ка 501 е формиран от постъпления на клиенти, а К-т - единствено от разплащания с доставчици. Липсват записи по с-ки от група 10, 12, 15, 20, и 503. По ОВ за м. 11.2021 г. с-ка 401 е с К-т салдо 83 788 лв., а с-ка 501 е с Д-т салдо 136 922,08 лв., т.е. предприятието е разполагало със средство и не е погасило задълженията си към доставчици. Посочено е, че дружеството има регистриран ЕКАФП на 12.07.2021 г. за обект други услуги, с адрес С., [улица], офис. По представените главни книги за съответните месеци са констатирани несъответствия между осчетоводените постъпления от клиенти по касов път и регистрираните продажби в брой по Z отчети от ЕКАФП. В тях липсват сметки 503, 504, 499, 412. По хронология на с-ка 501 /само за разплащанията от „ЕКО РЕ“ ЕООД/ спорните фактури са платени по касов път. Приложени са касови бонове. Представени са рекапитулации за начислени работни заплати за м. 09.2021 г., м. 10.2021 г. и м. 11.2021 г., но по главни книги не са платени суми. Ревизиращият екип е установил, че всички лица, назначени по трудови правоотношения в „КО СТРОЙ 21“ ЕООД, са с постоянен адрес по местоживееене в С.. Не са представени заповеди за командировка и доклади за извършената задача, свързани с извършване на дейности на територията на място, различно от постоянното им местоживееене. В счетоводните документи липсва с-ка 422 - Подотчетни лица, чрез която се отчитат предоставени парични средства на лица в командировка. От договор за наем от 01.11.2021 г., сключен между „ЕКО РЕ“ ЕООД /наемодател/ и „КО СТРОЙ 21“ ЕООД /наемател/, било установено, че е с предмет отдаване

под наем на закрито помещение от 200 кв. м. в М. със срок на договора до 30.11.2022 г. и цена на наема 1 лв. на кв. м. и срок на плащане до края на изтичане на договора 30.11.2021 г. Съгласно ОВ Д-т и К-т обороти на с-ка 411 съвпадат със стойността на отразените за периода фактури в регистър дневник продажби. Липсва заведена с-ка 503, както и оборотите по нея, въпреки че дружеството е имало открита банкова сметка. Спорните фактури са декларирани от доставчика в дневник продажби и СД по ЗДДС за съответния период. За периода от г. до 30.11.2021 г. дружеството е имало назначени по трудови правоотношения 9 души на длъжност технически изпълнители, специалист търговия /назначен на 14.09.2021 г./ и техник поддръжка на сгради и машини /назначен на 14.09.2021 г./. От проверяваното лице са изискани и не са представени ОВ и главна книга за целия период. „КО СТРОЙ 21“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 06.04.2022 г. по реда на чл. 176 от ЗДДС.

В заключение е формиран извод за липса на реални доставки.

В съответствие с посочените основания за корекция на правото на данъчен кредит в размер на 18 470,00 лв., са изменени резултатите по ЗДДС за посочените 8 данъчни периода. Начислени са лихви за просрочие общо в размер на 4 140,37 лв., в т.ч. за периодите без корекция на резултатите - м. 10.2020 г. - в размер на 12,99 лв., за м. 11.2020 г. - 11,25 лв. и за м. 12.2021 г. - 4,67 лв., които произтичат от забавено плащане на деклариран ДДС.

По ЗКПО

За 2020 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Декларирани са: положителен счетоводен финансов резултат /С./ в размер на 8 584,66 лв., преобразуван в увеличение със сумата от 52 773,32 лв. и в намаление с 57 728,93 лв., положителен данъчен финансов резултат /ДФР/ в размер на 13 629,05 лв. и дължим корпоративен данък 1 362,91 лв. Внесен е авансов данък в размер на 448,82 лв. С РА е извършено допълнително увеличение на С. със сумата общо в размер на 403 724,60 лв.

На основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е извършено увеличение със сумата в размер на 286 256,60 лв., представляваща сбор от стойността на данъчната основа в размер на 276 454,50 лв. по 23 фактури, с предмет метални отпадъци - скрап, всички с дата на издаване през м. 09.2021 г., описани на стр. 7-8 в РД, издадени от „БОРАЗ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и ф-ра №806/13.11.2020 г. на стойност 9 800,00 лв., с предмет рекламни брошури, издадена от същия доставчик.

Фактурите за скрап са отразени счетоводно по Д-т на с-ки 304/1/1/ скрап желязо/ и 304/2/1/ скрап чугун/, срещу К-т на с-ка 401. Съгласно представена ОВ за 2020 г. сметки 304/1/1/ и 304/2/1/ към 31.12.2020 г. са с нулево салдо. За изписването на стоките съгласно представена хронология за периода е взета счетоводна статия Д-т с-ка 702/1/1/ продажба скрап желязо/ срещу К-т с-ка 304/1/1 на стойност 206 915,64 лв. и Д-т с-ка 702/2/1/ продажба на скрап чугун/ срещу К-т с-ка 304/2/1/ на стойност 81 581,25 лв. Във връзка с посоченото, ревизиращият екип е приел, че закупените стоки от „БОРАЗ“ ЕООД са намерили отражение в отчетната стойност на изписаните стоково-материални запаси за периода и съответно са участвали във формирането на С.. Фактура №806/13.11.2020 г. е осчетоводена като разход по с-ка 601 - разходи за материали и също участва в С. за периода.

За доказване реалността на доставките и прехвърляне собствеността на фактурираната стока на „БОРАЗ“ ЕООД е връчено /по реда на чл. 32 от ДОПК/ ИПДПОЗЛ №П-222204223023366-040001/08.02.2023 г. Не са представени документи. Липсват доказателства за собственост на стоки, които в следствие да се прехвърлят на ревизираното

дружество. На жалбоподателя е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор по електронен път от ревизираното лице е представено единствено копие от ф-ра №806/13.11.2020 г., в която е вписан предмет на доставката рекламни брошури, а като количество - 1 бр. на стойност 9 800,00 лв. При посещение в счетоводството на жалбоподателя са изискани налични документи за доставките на отпадъчни метали от „БОРАЗ“ ЕООД. При проверка на първичните документи е установено наличие на фактурите, издадени от „БОРАЗ“ ЕООД по видове отпадъчни метали, без вписано количество на отпадъка, с посочена единична цена, както и Протоколи, издадени към тях по реда на чл. 117 от ДОПК.

Ревизиращите са достигнали до извода, че фактурите, издадени от „БОРАЗ“ ЕООД не отразяват вярно описаните стопански операции, т.е. отчетените разходи по тях не са документално обосновани по см. на чл. 10 от ЗКПО и следва корекция по чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Налице е лиса на реални доставки, свързани със злоупотреба, която води до необосновано намаляване на С.. Фактурирани са доставки, които въобще не са извършени. Лицето, посочено като „получател“ - „ЕКО РЕ“ ЕООД, е отчетло разход по фактури, по които не е получило нищо от гореописания доставчик - чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

2. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е извършено увеличение на С. със сумата в размер на 117 470,00 лв., представляваща стойността на данъчната основа по 12 фактури, описани на стр. 10-11 в РД, издадени от „БОРАЗ“ ЕООД, с предмет различни услуги - рециклиране и възстановяване на козл. кран 5 тона в сградата на леярна, пълнене на чували с органична тор, ремонт на покрив на производствено хале, изграждане на преградна стена, възстановяване на производствена леярна, смяна на стъкла. Установено е, че фактурите са осчетоводени като разход по Д-т на сч. с-ка 602/5 - разходи за външни услуги и участват във финансовия резултат.

Органите по приходите са формирали извод за липса на реално доставки, като са се позовали на извършената насрещна проверка на доставчика, при която не са представени документи. От данни от ИС на НАП е установено, че за финансовата 2020 г. от доставчика не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. За периода от 20.02.2019 г. до 23.10.2020 г. в „БОРАЗ“ ЕООД е имало едно назначено по трудов договор лице на длъжност общ работник с постоянен адрес в С.. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 14.01.2023 г. За 2020 г. няма подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения. При проверка в системата на НАП за издадени фактури към „БОРАЗ“ ЕООД от регистрирани лица по ЗДДС и включени в регистър дневник продажби за период 01.01.2020 г. - 31.12.2020 г. били установени единствено декларираните доставки на стоки и липсвали декларираните доставки на услуги, които евентуално би могло да се префактурират. От жалбоподателя са представени копия на фактурите и сключени договори с доставчика, с приложени приемо-предавателни протоколи, описани на стр. 11-12 в РД. За плащане по доставките са представени фискални бонове от регистриран ЕКАФП за обект за търговия с части и принадлежности за автомобили и мотоциклети. Констатирана е липса на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на доставчика.

В съответствие с посочените основания за допълнително преобразуване на С. със сумата общо в размер на 403 724,60 лв., е установен положителен ДФР за 2020 г. в размер на 417 353,65 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 41 735,37 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 448,82 лв. е установен данък за довносяне в размер на 41 286,55 лв. Определени са лихви за просрочие в размер на 9 404,29 лв.

За 2021 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Декларираните са: положителен С. и ДФР в размер на 17 217,08 лв., преобразуван в увеличение и намаление със сума в размер на 53

209,63 лв., и дължим корпоративен данък в размер на 1 721,71 лв. Внесен е авансов данък в размер на 660,00 лв.

Извършено е допълнително увеличение на С. със сумата общо в размер на 2 149 373,89 лв. при следните фактически и правни основания:

1. На основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е извършено увеличение със сумата в размер на 1 712 331,89 лв., представляваща стойността на данъчната основа на получени доставки на скрап от „АЯКС 2020“ ЕООД по фактури, към които са издадени Протоколи по чл. 117 от ДОПК, описани на стр. 18-25 в РД-

Установено е, че фактурите са осчетоводени по Д-т на с-ка 304/1/1 /скрап желязо/, 304/2/1/скрап чугун/, 304/3/1 / скрап алуминий/, 304/6/1/скрап месинг/, 304/7/1/скрап мед/, 304/10/1 /отпадък желязо /, 304/17/1/ отпадъчна неръждавейка/, 304/21/1 /отпадъчен алуминий/, 304/46/1/алуминиеви стружки/, 304/49/1/ скрап алуминий с мед/ срещу К-т на с-ка 401. По представена хронология на сметка 401/доставчици/ за 2021 г. е установено, че единствен доставчик на стоки за периода е „АЯКС 2020“ ЕООД. На стр. 26 в РД са описани салдата, дебитните и кредитни обороти по изброените материални счетоводни подсметки на с-ка 304, съгласно представена оборотна ведомост за 2021 г., както и счетоводните статии за изписването на стоките по представена хронология. От посочените счетоводни данни и записи е установено, че закупените стоки от „АЯКС 2020“ ЕООД в размер на 1 712 331,89 лв. са намерили отражение в отчетната стойност на изписаните стоково-материални запаси и съответно участват при формиране на С. за периода.

Въз основа на установени данни от насрещна проверка на доставчика и анализ на представените доказателства, подробно описани в частта по ЗДДС, е формиран извод за липса на реални доставки т.е. от гледна точка прилагането на ЗКПО процесите фактури не отразяват вярно описаните в тях стопански операции и отразените разходи не са документално обосновани по см. на чл. 10 от ЗКПО, при което следва корекция по реда на чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Липсват реални доставки, които са свързани със злоупотреба, чрез необосновано намаляване на С.. Фактурирани са доставки, които въобще не са извършени. Лицето посочено като „получател“ - „ЕКО РЕ“ ЕООД, отчита разход по фактури, по които не е получило нищо от гореописания доставчик. Констатирана е хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

2. На основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 22, т. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на С. със сумата още в размер на 437 042,00 лв. Последната представлява стойността по 61 фактури, издадени от следните 9 преки доставчици: „ЕЛИТ КОНСУЛТ 81“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - 6 фактури на стойност 49 980,00 лв., описани на стр. 27 в РД; „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - 5 фактури на стойност 25 860,00 лв., описани на стр. 29 в РД; „СПЕКТЪР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - 14 фактури на стойност 89 450,00 лв., описани на стр. 31-32 в РД; „СИСТЕМА ТРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - 13 фактури на стойност 79 720,00 лв., описани на стр. 34-35 в РД; „БИЛИДНГ ОТКРОВЕНИЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - 5 фактури, на обща стойност 49 762,00 лв., описани на стр. 39 в РД; „СПЕКТЪР БИЛДИНГ“ ЕООД с ЕИК 20617952811 фактури, на стойност 49 920,00 лв., описани на стр. 40-41 в РД; „СИРИУС 22“ ЕООД ф-ра №9/26.07.2021 г. на стойност 2 360,00 лв.; „КО СТРОЙ 21“ ЕООД - 8 фактури на стойност 32 500,00 лв., описани на стр. 44-45 в РД и „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД - 9 фактури на стойност 57 500,00 лв., описани на стр. 45 в РД. Предмет на доставка по фактурите от първите 6 доставчика са услуги - рекултивация на терен от 1 декар и механична обработка на птичи екскременти с цел ферментация. Фактурите, издадени от „СИРИУС 22“ ЕООД, „КО СТРОЙ 21“ ЕООД и „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД, са подробно коментирани в

частта по ЗДДС.

За всички доставки по фактурите от изброените 9 доставчици е формиран извод за липса на реални доставки, при което отчетените по тях разходи са документално необосновани, съгласно чл. 10 от ЗКПО. При направен анализ на представени и описани в доклада насрещни проверки е установено несъответствие в счетоводните записи по оборотите на с-ка 501 и документираните такива в регистрираните ЕКУФП. От дружествата не са представени документи за годишно приключване, а само месечни такива, касаещи доставки единствено с ревизираното дружество. В представените счетоводни документи липсват положени подписи и имена на лицата, отговорни за взетите операции. В повечето случаи издадените фактури към ревизираното дружество за извършени доставки на услуги са осчетоводени като разходи за материали по Д-т на с-ка 601. Не са представени документи, от които да е видно кое е лицето, което е фактически изпълнител на фактурираните услуги. Доставчиците „ЕЛИТ КОНСУЛТ 81“ ЕООД, „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД, „СПЕКТЪР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, „СИСТЕМА ТРУП“ ЕООД и „БИЛИДНГ ОТКРОВЕНИЕ“ ЕООД нямат назначени лица по трудови договори. „СПЕКТЪР БИЛДИНГ“ ЕООД представя ведомости за 5 лица на длъжност мултимедиен дизайнер, монтажник електрически елементи, монтажник кабели, графичен дизайнер и монтажник метални конструкции, но без подпис за платени възнаграждения. Под ведомостите е положен подпис на касиер, без име, а в дружеството няма назначено лице на тази длъжност. Няма доказателства да са плащани възнаграждения на лица по извън трудови правоотношения. Няма представени заповеди за командировки, отчети за извършената работа, както и документи за направени разходи за нощувки, предвид че услугите са извършени на територията на различно населено място /гр. М./ от мястото на регистрацията на дружествата и адресите на назначените лица. Изброените доставчици не притежават офиси, търговски обекти, моторни превозни средства, с които да превозят нает персонал до мястото на извършване на фактурираните услуги. Не са представени фактури за предшестваш доставчик на услуги и транспорт, които да се префактурират на ревизираното дружество, нито други ресурси, необходими за извършване на фактурираните услуги. В подадените дневници за покупки по ЗДДС не са отчетени разходи за наем на помещения, офиси, вода, Т., интернет, телефонни услуги, получени пощенски, спедиторски или други подобни разходи, обичайно съпътстващи стопанска дейност. Липсват документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана икономическа дейност от страна на дружествата, вписани като доставчици в спорните фактури. Представени са еднотипни договори, сключени с доставчиците. Органите по приходи не са кредитирали представените документи, на които за доказване на реалността на доставките са положени единствено подписи на лицето предало услугата, още повече, че в повечето случаи в дружеството-изпълнител липсват назначени лица по трудови и извън трудови правоотношения, а техният управител не се самоосигурява в тях, с което не доказва личен принос в изпълнението на услугата. В представените договори и приемо-предавателни протоколи не се съдържа информация за конкретното изпълнение на договорните задължения. В същите е посочено, че възложителят приема извършените работи, без да е уточнено от кои лица и къде са извършени те. В РД е изтъкнато, че предвид естеството на основна част от процесите услуги, доставчиците е следвало да разполагат с персонал, който да извърши доставките - СМР, пълнене на чували с органична тор, товаро-разтоварни работи рекултивация на терен от един декар. В заключение ревизиращият екип е достигнал до извода за липса на реални доставки, свързани със злоупотреба, която води до отклонение от облагане, поради неоснователно намаляване на С.. В съответствие с посочените основания за допълнително преобразуване на С. със сумата общо в размер на 2 149 373,89 лв., е установен положителен ДФР за 2021 г. в размер на 2 166 590,97 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 216 659,09 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 660,00 лв. е установен данък за довносяне в размер на 215 999,09 лв. Определени са лихви за просрочие в размер на 27 298,83 лв.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. №53-06-9350/13.09.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1351/18.09.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., във връзка с която с решение № 1637/16.11.2023 г. Директора на Дирекция „ОДОП“ е потвърдил изцяло ревизионен акт №Р-22221323000186-091-001 от 18.08.2023 г., издаден от В. В. П. – орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства, както и е изслушано и прието заключение по съдебно – счетоводна експертиза (ССЧЕ), изготвена от вещото лице В. Б., която съдът кредитира доколкото е отговорило на поставените му задачи.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

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

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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 ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният РА №Р-22221323000186-091-001 от 18.08.2023 г. е издаден от компетентни органи В. В. П. – орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образеца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД, които са приети за неоснователни.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Установено е в хода на ревизията, че основната дейност на дружеството е свързана с търговия на едро с метални отпадъци, производство на органична тор, получавана в резултат на преработката на птичи екстреманти и консултантски услуги в областта на управлението на отпадъците и околната среда. Дружеството осъществява дейността си в собствена производствена база, находяща се в [населено място], обл. В., бивш комбинат за целулоза и хартия. През ревизионния период предприятието е имало 6 лица, наети по трудови правоотношения, на длъжности:общ работник-4 човека, директор производство и етикеторвач ръчно. Регистрирано е по ЗДДС, считано от 14.03.2013 г.

По отношение на данъчни периоди м. 03.2020 г., м. 11.2020 г. и м. 12.2021.2020 г., за които не са определени допълнителни данъчни задължения, ревизиращите законосъобразно, в съответствие с чл.175, ал.1 ДОПК, са установили дължимостта на лихви за забавени плащания, поради невнесени или внесени със закъснения задължения по СД по ЗДДС. Жалбоподателят не прави конкретни възражения, не излага твърдения и конкретни доводи в тази насока, поради което и не е необходимо по-подробно обсъждане на акта в тази насока.

Предмет на оспорване пред настоящата инстанция е непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на допълнително задължения общо главница и лихви в размер на 314 623,36 лв., от които по ЗДДС в размер на 18 470,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 4 140,37 лв. за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 255 309,83 лв. и лихви за просрочие в размер на 36 703,12 лв. за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г., потвърден с решение № 1637/16.11.2023 г. на заместник директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Съдът намира за правилен и законосъобразен извода на ревизиращите органи по отношение на непризнатия данъчен кредит за извършването на доставки на стоки и услуги по горепосочените фактури и доставчици. Правилни са изводите на ревизиращият екип за данъчни периоди м.01.2021г., м.02.2021г., м.03.2021г., м.4.2021г., м. 05.2021 г., м. 06.2021 г., и м. 07. 2021 г., с които на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 163а от ЗДДС, с които са направени корекция на начисления ДДС и ползван данъчен кредит със сумата общо в размер на 346 009,30 лв.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „ТИАНА ДИЗАЙН“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с протокол от 25.03.2023 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;

- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;

- получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;

- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да е елемент от порождащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от неособственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индигия

за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежашото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

В хода на съдебното производство е назначена ССЕ, в която вещото лице В. Б. е приела, следното:

Вещото лице е посочило, че за ревизирия период 01.10.2020г.-31.12.2021г. дружеството е отчетло доставки по чл. 163а ал.2 от ЗДДС, приети като фиктивни продажбата на метални отпадъци от черни и цветни метали и не осъществени реални доставки по смисъла на този член от ЗДДС. “Еко Ре” ЕООД притежава данъчни документи в оригинал по непризнатите облагаеми доставки. Дружеството е отразило данъчната основа и начисления ДДС в Дневник за покупки по спорните фактури, издадени от “АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД. Представени от “АЯКС 2020” ЕООД са справка декларация за ДДС по месеци, дневник за покупките. От “СИРИУС 22” ЕООД са представени: фактура, справка-декларация по ДДС, дневник за покупките, дневник за продажбите, оборотна ведомост, договор от 01.07.2021г между “Сириус 22” ЕООД и “Еко ре” ЕООД с приемо-предавателен протокол от 26.07.2021г., Дружеството е заплатило в брой данъчната основа и ДДС, по спорните фактури на посочените доставчици в рамките на 6 месеца от издаване на фактурите. Представен е аналитичен регистър на “Еко Ре” ЕООД : дати, счетоводна сметка, сума, партньор, вид документ и основание на счетоводната операция. Няма обратно връщане на получената по доставките суми.

Доставчикът “АЯКС 2020” ЕООД е deregистриран по реда на чл. 176 от ЗДДС на 21.07.2021г. Издадените от доставчика счетоводни документи са редовни с дати от ревизирия период.

Доставчикът “СИРИУС 22” ЕООД е deregистриран по реда на чл. 176 от ЗДДС на 09.03.2022г.

Спорните фактури са отразени в дневниците за продажби и в справките-декларации по ЗДДС на “АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД за съответните данъчни периоди. Документите са водени през ревизирия периоди в съответствие с изискванията на чл.124.ал1 от ЗДДС. Дружествата са водили редовно счетоводната отчетност всеки данъчен период със задължителните регистри по чл. 113 ал.1 от ЗДДС. Извършените от дружеството разходи за доставените от „АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД стоки, са осчетоводени правилно. Разходите са надлежно измерени. Закупените стоки-метали чугун скрап от “Еко ре” ЕООД са измерени по количество и стойност и са изготвени протоколи за обратно начисляване по чл. 163а от ЗДДС, за стоки втора употреба. Поради спецификата на стоката - птичи тор, стоката се продава веднага. Характерът на дейността налага да се образува себестойност- цена за всяка сделка поотделно по обяснение на счетоводителя на дружеството. “Сириус 22” ЕООД е извършило еднократна сделка- ремонт на наличната техника на ревизирияното дружество. Вещото лице е посочило, че дружеството има основна дейност: покупка и продажба на черни и цветни метали-отпадъци. Металите се продават с надценка 40 %. От 2021г. започва нова дейност,

която е производител на органична тор Вита Органик и преработка на птичи екскраменти в тор и консултантски дейности на клиенти извършващи екологична дейности. “Еко ре” ЕООД няма разход за транспорт за стоките доставени от “Аякс 2020” ЕООД, тъй като двете фирми се намират на една производствена площадка - гр .М., бивш К., където се намират и складовете им. Приложен е договор за наем на склад. Отчетеното гориво е за използваните машини и съоръжения.“Еко ре” ЕООД извършва счетоводната си дейност на база: Н. №2 стандарт за отчитане на стоково-материалните запаси ,СС18- Приходи и принципа за действащо предприятие от Закона за счетоводство. По-нататък в експертизата е посочено, че счетоводството на дружеството е водено редовно за доставките на “ АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД .Представени са баланс и отчет за приходи и разходи за 2020г. и 2021г. в които намират отражение счетоводните операции, относно движението на паричните и стокови потоци на ревизираното лице. В тази връзка следва да се посочи, че експертизата отговаря подробно на зададените въпроси свързани с отчитането на разходите, както и воденето на редовно счетоводство, което обстоятелство, обаче по никакъв начин не доказва реалността на доставките по спорните фактури, още повече, че отчитането на разходите е в полза на лицата при формиране на данъчния финансов резултат в посока намаление, в този смисъл няма как доставките да не са счетоводно отразени.

За да се твърди липса на доставка на стоки/услуги трябва да се установи, че доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването на услугите или въпреки че са разполагали с такъв, същите услуги не са извършени от тях.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. BV срещу Staatssecretaris van Financiën /С-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /С - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

В хода на проверката, както и пред настоящата инстанция, не са представени годни доказателства за реално извършени доставки на стоки/услуги относими към спорните доставки доказателства и документи, които да релевират изводи респ. да установят наличието на доставка или услуга по тях, което прави извода на органите по приходите за липсата на такава правилни и законосъобразни.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Така издадените процесни фактури от доставчиците „БОРАЗ“ ЕООД, „ЕЛИТ КОНСУЛТ 81“ ЕООД, „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД, „СПЕКТЪР КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, „СИСТЕМА ТРУП“ ЕООД, „БИЛИДНГ ОТКРОВЕНИЕ“ ЕООД, „СПЕКТЪР БИЛДИНГ“ ЕООД,

„СИРИУС 22“ ЕООД, „КО СТРОЙ 21“ ЕООД и „НИНТ КОНСУЛТ“ ЕООД, в предвид и предметът на услугите по тях, а именно пълнене на чували с органична тор, възстановяване на производствена леярна и др., най – малкото би следвало да разполагат с лица назначени на трудови договори, които да осъществяват предметът на спорните услуги. Нито един обаче от доставчиците на услуги няма изплащани възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. За „СПЕКТЪР БИЛДИНГ“ ЕООД, „СИРИУС 22“ ЕООД и „КО СТРОЙ 21“ ЕООД са приложени разчетно-платежни ведомости, без подпис на лицата за изплатени суми, липсват заповеди за командировка, документи за нощувки и доклади за извършената задача, свързани с извършване на дейности на територията на място, различно от постоянното местоживеене на лицата. В счетоводните документи липсва с-ка 422 - подотчетни лица, чрез която се отчитат предоставени парични средства на лица в командировка, не са приложени фактури за предходни доставчици на услуги или превоз, от които да се установи дали не са използвани подизпълнители. Не може да се установи от кои лица и къде са извършени доставките. Освен това доставчиците не притежават офиси, търговски обекти, машини, оборудване, МПС, нито други ресурси, необходими за извършване на фактурираните услуги. А в така подадените дневници за покупки по ЗДДС не са отчетени разходи за наем на помещения, офиси, вода, Т., интернет, телефонни услуги, получени пощенски, спедиторски или други обичайно съпътстващи стопанската дейност услуги. Във връзка с посоченото, съдът, счита, че не са налице документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана икономическа дейност от страна на дружествата, вписани като доставчици в спорните фактури. Повече от ясно е, че ако процесните доставки бяха действително проявени юридически факти, то очевидно както за оспорващия, така и за доставчиците не би представлявало каквато и да е трудност да ангажират категорични и действителни документи за реалността на доставките.

Настоящата инстанция споделя и изводите на ревизиращия екип за доставки на стоки /метални отпадъци по отношение на доставките от „Аякс 2020“ ЕООД, че липсват доказателства, че към датите на издаване на процесните фактури доставчикът е разполагал със съответните по вид и количество стоки, които да са прехвърли на ревизираното лице. Правилно е прието, че не е водена аналитично счетоводна отчетност, от която безспорно да се установи наличността на стоките. Липсват доказателства, от които да се установи къде са съхранявани придобитите и в следствие прехвърлени стоки по вид и количество. Освен това не са представени доказателства за материалната, техническата и кадрова обезпеченост на дружеството.

Отделно от гореизложеното, в частност по отношение на доставките от „Бораз“ ЕООД, с предмет метални отпадъци – скрап, по фактури издадени от м.09.2020 г. са били обект на изследване по ЗДДС и тяхната реалност е била оспорена при предходна ревизия, приключила с РА № Р-22221320007501-091-001 от 05.07.2021 г., потвърден с решение № 11856/20.12.2022 г. по адм. дело № 6374/2022 г. на ВАС. Във връзка с посоченото, съдът споделя изводите на ревизиращият екип, че спорните фактури за скрап, не документират реално осъществени стопански операции, както и че във връзка с това правилно и законосъобразно е извършена данъчна регулация на финансовия резултат за 2020 г. със стойността на отчетените разходи по процесните фактури. Не са представени доказателства за прехвърляне собствеността на стоката, предмет на фактурите. Не са представени доказателства за стоките наличности, фактически осъществен превоз и складови бази.

Като цяло не става ясно и въз основа на какво, как и защо ревизираното лице е избрал именно посочените дружества за изпълнение специално на посочените СМР, предвид обстоятелството, че няма данни тези дружества да са осъществявали такава дейност, не разполагат въобще или не разполагат с квалифициран персонал за извършването на услугите.

Следва да се отбележи и че по делото не е доказано и че въобще такива СМР са били извършени, а отсъстват изцяло данни кои конкретно лица, с каква квалификация и кога предполагаемо са осъществили ремонтите. Както са констатирани ревизиращите органи, по отношение на „БОРАЗ“ ЕООД е имало назначено по трудов договор лице на длъжност общ работник, с постоянен адрес в С..За 2020 г. липсват подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения. В подкрепа на извода за липса на осъществени от горепосочените търговски дружества доставки на метални отпадъци е и обстоятелството, че за нито едно от тях не е установено да има издадено разрешение от РИОСВ за извършване на дейности по съхранение, търговия и транспортиране на отпадъци.

В хода на съдебното производство е назначена ССЕ, в която вещото лице В. Б. е приела, следното:

Вещото лице е посочило, че за ревизирания период 01.10.2020г.-31.12.2021г. дружеството е отчетло доставки по чл. 163а ал.2 от ЗДДС, приети като фиктивни продажбата на метални отпадъци от черни и цветни метали и не осъществени реални доставки по смисъла на този член от ЗДДС. “Еко Ре” ЕООД притежава данъчни документи в оригинал по непризнатите облагаеми доставки. Дружеството е отразило данъчната основа и начисления ДДС в Дневник за покупки по спорните фактури, издадени от “АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД. Представени от “АЯКС 2020” ЕООД са справка декларация за ДДС по месеци, дневник за покупките. От “СИРИУС 22” ЕООД са представени: фактура, справка-декларация по ДДС, дневник за покупките, дневник за продажбите, оборотна ведомост, договор от 01.07.2021г между “Сириус 22” ЕООД и “Еко ре” ЕООД с приемо-предавателен протокол от 26.07.2021г., Дружеството е заплатило в брой данъчната основа и ДДС, по спорните фактури на посочените доставчици в рамките на 6 месеца от издаване на фактурите. Представен е аналитичен регистър на “Еко Ре” ЕООД : дати, счетоводна сметка, сума, партньор ,вид документ и основание на счетоводната операция.Няма обратно връщане на получената по доставките суми.

Доставчикът “АЯКС 2020” ЕООД е deregистриран по реда на чл. 176 от ЗДДС на 21.07.2021г. Издадените от доставчика счетоводни документи са редовни с дати от ревизирания период.

Доставчикът “СИРИУС 22” ЕООД е deregистриран по реда на чл. 176 от ЗДДС на 09.03.2022г.

Спорните фактури са отразени в дневниците за продажби и в справките-декларации по ЗДДС на “АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД за съответните данъчни периоди. Документите са водени през ревизираните периоди в съответствие е изискванията на чл.124.ал1 от ЗДДС. Дружествата са водили редовно счетоводната отчетност всеки данъчен период със задължителните регистри по чл. 113 ал.1 от ЗДДС. Извършените от дружеството разходи за доставените от „АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД стоки, са осчетоводени правилно. Разходите са надлежно измерени. Закупените стоки-метали чугун скрап от “ Еко ре” ЕООД са измерени по количество и стойност и са изготвени протоколи за обратно начисляване по чл. 163а от ЗДДС, за стоки втора употреба. Поради спецификата на стоката - птичи тор, стоката се продава веднага. Характерът на дейността налага да се образува

себестойност- цена за всяка сделка поотделно по обяснение на счетоводителя на дружеството. “Сириус 22” ЕООД е извършило еднократна сделка- ремонт на наличната техника на ревизираното дружество. Вещото лице е посочило, че дружеството има основна дейност: покупка и продажба на черни и цветни метали-отпадъци. Металите се продават с надценка 40 %. От 2021г. започва нова дейност, която е производител на органична тор Вита Органик и преработка на птичи екскраменти в тор и консултантски дейности на клиенти извършващи екологична дейности. “Еко ре” ЕООД няма разход за транспорт за стоките доставени от “Аякс 2020” ЕООД, тъй като двете фирми се намират на една производствена площадка - гр .М., бивш К., където се намират и складовете им. Приложен е договор за наем на склад. Отчетеното гориво е за използваните машини и съоръжения.“Еко ре” ЕООД извършва счетоводната си дейност на база: Н. №2 стандарт за отчитане на стоково-материалните запаси ,СС18- Приходи и принципа за действащо предприятие от Закона за счетоводство. По-нататък в експертизата е посочено, че счетоводството на дружеството е водено редовно за доставките на “ АЯКС 2020” ЕООД и “СИРИУС 22” ЕООД .Представени са баланс и отчет за приходи и разходи за 2020г. и 2021г. в които намират отражение счетоводните операции, относно движението на паричните и стокови потоци на ревизираното лице. В тази връзка следва да се посочи, че експертизата отговаря подробно на зададените въпроси свързани с отчитането на разходите, както и воденето на редовно счетоводство, което обстоятелство, обаче по никакъв начин не доказва реалността на доставките по спорните фактури, още повече, че отчитането на разходите е в полза на лицата при формиране на данъчния финансов резултат в посока намаление, в този смисъл няма как доставките да не са счетоводно отразени.

При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да е налице фактически извършена стопанска операция от лицето, вписано като доставчик, няма основание за ползване на данъчен кредит от получателя, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Въз основа на извършения анализ на събраните доказателства правилно и законосъобразно ревизиращите органи са установили липсата на безспорна връзка между издадени фактури и бъдещи доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС от страна на процесните доставчици, които е без трудов, материален и технически ресурс. Настоящата инстанция намира за обоснован и правилен извода на органите по приходите, че в случая е извършено заобикаляне на закона чрез симулативни сделки, което е основание за определяне на недействителни доставки между дружествата.

В допълнение следва да се отбележи още, че добросъвестността на жалбоподателя като предпоставка за придобиване на правото на разпореждане, а също и правото на приспадане на данъка по фактурите, също не се доказва по делото. Дори и плащането в случая, не може да се приеме като част от фактическия състав на възникване на правото на данъчен кредит, респективно от изискванията за възникване на данъчно събитие съгласно чл. 25 от ЗДДС, т.е. от наличието или установената липса на такова не следва самостоятелен извод относно правото на приспадане на данъчен кредит. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на доставките, каквито не са ангажирани по делото.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от

данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения Съдът на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др./ съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

В този смисъл е и практиката на СЕС. В тази връзка в т. 13 от Решение по дело С-342/87 G. Н., СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“. Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02.

Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело С-255/02/.

Това разбиране се потвърждава и от изложеното в решение № 11020 от 13.08.2012 г. на ВАС. Мотивите на ВАС за това са, че не следва да се пренебрегва липсата на реални доставки и да се признава правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. /Вж. и Решения на ВАС № 9933 от 09.07.2012 г., № 13739 от 01.11.2012г., № 11020 от 13.08.2012 г., в които се съдържат аналогични аргументи/.

Съдът следва да допълни, че за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит в случаи като процесния по доставки с предмет услуги, е необходимо да се установи извършването на услугите от доставчика от една страна и от друга - използването им от получателя за последващи облагаеми доставки на стоки или услуги, или във връзка с осъществяваната от него икономическа дейност /арг. от чл. 68, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО/. Преценката за наличието на тези две предпоставки следва да се извърши на базата на всички обективно установени факти по делото въз основа на редовно и надлежно събраните доказателства.

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, с които законодателят обвързва възникване и упражняване правото на приспадане на данъчен кредит.

Във връзка с гореизложеното съдът счита, че РА с който на жалбоподателя са установени допълнително задължения по ЗДДС в размер на 18 470,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 4 140,37 лв. за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2021 г.

В частта по ЗКПО.

На база констатациите в частта по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 ал. 1 от ЗКПО, е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за отделните данъчни периоди и е установен дължим корпоративен данък. Това е направено защото е установено, че сделките от процесните доставчици не са реално извършени, а с фактурите са отчетени разходи довели до отклонение от данъчно облагане. По отношение на разходите, документирани с процесните фактури, от фактическа страна е установено и не съществува спор, че същите са отчетени като разходи в съответния отчетен период. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО, законодателят е дефинирал съдържанието на понятието документална обоснованост, според специфичните изисквания и за целите на ЗКПО.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО гласи, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. Доказването на осчетоводените разходи във връзка с разпоредбите на чл. 10 от ЗКПО и ЗСч. става освен с фактури, с търговска кореспонденция, документи за плащане, протоколи за приемане и предаване на извършената работа, доказателства за използвани материали, приложения съгласно договора за условията на възложителя и други документи с подобен характер, разработени като вътрешен документооборот, които могат да послужат за доказване на извършените услуги. Такива доказателства не са представени в хода на ревизионното производство, в т.ч. пред настоящата инстанция.

Следва да се отбележи, че ЗКПО третира облагането с пряк, а не с косвен данък, поради което като критерий за признаване на разходите е въздигнато надлежното и съобразено със законовите изисквания документирани на същите. В случая, корекцията на данъчната основа е извършена на базата на установената липса на доставки от процесните доставчици. Както беше посочено по-горе в решението, жалбоподателят не разполага с достатъчно доказателства за реалността на получените доставки. В случая въпреки, че разполага с фактури и другите описани документи, те не отразяват вярно стопански операции. Тези факти налагат извода, че жалбоподателят е извършил невярно счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за периода 2014 г. – 2019 г. Въпреки, че са налице издадени фактури, същите не отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и не доказват, че услугите са действително извършени. Ето защо органите по приходите правилно и законосъобразно са приели, че не е налице документална обоснованост на стопанските операции. В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон, тези разходи не се признават за данъчни цели. С издадения РА е извършена правилна преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, като са изведени обосновани изводи за наличието на основания по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО.

Предвид изложеното, извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на посочените основания и установеният КД, са законосъобразни и РА следва да се потвърди и в тази оспорена част.

С оглед гореизложеното съдът намира, че РА с който по отношение на жалбоподателя с

която са установени допълнителни задължения по са установени допълнително задължения общо главница и лихви в размер на 314 623,36 лв., от които по ЗДДС в размер на 18 470,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 4 140,37 лв. за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 255 309,83 лв. и лихви за просрочие в размер на 36 703,12 лв. за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г., потвърден с решение № 1637/16.11.2023 г. на заместник директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, е правилен и законосъобразен.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 17 235 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕКО РЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] електронен адрес: [електронна поща](#), чрез В. В. В., в качеството на управител, срещу РА №Р-22221323000186-091-001 от 18.08.2023 г., издаден от В. В. П. - орган, възложил ревизията, и З. Т. Н. - ръководител на ревизията, с които са установени допълнително задължения общо главница и лихви в размер на 314 623,36 лв., от които по ЗДДС в размер на 18 470,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 4 140,37 лв. за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 255 309,83 лв. и лихви за просрочие в размер на 36 703,12 лв. за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г., потвърден с решение № 1637/16.11.2023 г. на заместник директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП като неоснователна.

ОСЪЖДА „ЕКО РЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 17 235 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: