

РЕШЕНИЕ

№ 2849

гр. София, 27.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 29.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **4141** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЗПР България“ ООД, ЕИК-[ЕИК], чрез адв. С. Ж. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221021001663-091-001/08.12.2021 г., издаден от С. Т. К.-орган, възложил ревизията и Д. С. С.– ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 287/21.02.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. Релевират се доводи за незаконосъобразност на РА. Оспорва се отказът да се признае право на данъчен кредит, тъй като било изпълнено условието на чл.71 ЗДДС и издадените фактури отговаряли на изискванията на чл.114 ЗДДС. Налице били доказателства за реалност на доставките-фактури, плащания, приемателни документи и счетоводни регистри. Полученото по доставките било използвано в дейността на дружеството, начислен е данък и отчетени приходи. Поддържа се, че произходът на стоките не е сред обективните критерии за наличието на доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС, както и непълната документация относно предходни доставки. Отказът не можел да се основава и на липса на регистрирани работници в НАП. Позовава се на съдебна практика на Върховния административен съд /ВАС/ и на СЕС. Твърди се, че по никакъв начин не било установено и доказано участие на дружеството в данъчна измама. По отношение на доставките на услуги се сочи, че от съпоставката на представени договори, протоколи за приемане на извършените услуги от една страна, а от друга счетоводните

документи издадени за извършените стопански операции и платежните документи за извършени разплащания се установявало, че доставките са действително извършени. Освен това било налице редовно водено счетоводство. Оспорват се и извършените корекции на ползвания от дружеството данъчен кредит по изрично посочените фактури. Моли съда да отмени оспорвания РА.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призван, не се представлява.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП редовно призван, не се представлява.

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

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021001663-020-001 от 19.03.2021 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ЗПР БЪЛГАРИЯ“ ООД за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди от 01.06.2018 г. до 31.01.2021 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 30.03.2021 г. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221021001663-020-002/25.06.2021 г., връчена по електронен път на 26.07.2021 г., е определен краен срок за завършване на ревизията до 30.08.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021001663-092-001/13.09.2021 г., връчен по електронен път на 20.09.2021 г. Не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221021001663-091-001/08.12.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА, при деклариран ДДС за внасяне в общ размер на 68 470,00 лв., след ревизия е определен данък за внасяне в общ размер на 232 688,95 лв. Разликата от 164 218,95 лв. представлява допълнително установените задължения /главници в общ размер на 132 031,54 лв. и лихви в общ размер на 32 187,41 лв./.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК, на ревизираното лице по електронен път са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р-22221021001663-040-001/30.03.2021 г. и №Р-22221021001663-040-002/24.06.2021 г., с които са изискани всички първични, счетоводни, търговски и др. документи за ревизираните периоди. В отговор, „ЗПР БЪЛГАРИЯ“ ООД е представило спорните фактури, приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет стоки, фискални бонове и счетоводни регистри, описани в РД.

С Протокол №Р-222210210001663-П.-001/24.06.2021 г. е извършено присъединяване на Протокол №П-22221020126194-073-001/24.02.2021 г. от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ спрямо дружеството- жалбоподател,

относима към процесните периоди.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица – 6 преки доставчици на ревизираното дружество: „АЛЕКС– ИВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „КЛУБ БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „АНТЪН ТРАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „СКС 17“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРАЙМ СЪЛЮШЪНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ХРИСТОВА БИЛД 81“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, данните от които са описани в констативната част на РД/РА.

Искания до „АЛЕКС– ИВ“ ЕООД, „АНТЪН ТРАНС“ ЕООД и „ХРИСТОВА БИЛД 81“ ЕООД са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, Документи и обяснения от така посочените лица не са представени. С Протокол №1634152/27.08.2021 г. е присъединен РА №Р-22221420004177-091-001/07.04.2021 г., издаден на „АЛЕКС – ИВ“ ЕООД.

Исканията до „КЛУБ БИЛД“ ЕООД, „СКС 17“ ЕООД и „ПРАЙМ СЪЛЮШЪНС“ ЕООД са връчени по електронен път, като в отговор от тях са ангажирани документи. Представени са единствено копия на процесните фактури и счетоводни регистри.

Приходните органи установили след извършени справки в базата данни на НАП, че всички спорни фактури са включени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди, като след тяхното издаване, тези дружества са с прекратена регистрация по ЗДДС лица, по инициатива на органи по приходите, с изключение на „ПРАЙМ СЪЛЮШЪНС“ ЕООД. Констатирано е, че доставчиците имат назначени лица по трудови договори /с изключение на „АНТЪН ТРАНС“ ЕООД/, но на длъжности неотнормирани с фактурирания предмет на доставка, доколкото основната дейност на тези доставчици е в сферата на строителството и търговията с авточасти. „АЛЕКС– ИВ“ ЕООД, „КЛУБ БИЛД“ ЕООД и „СКС 17“ ЕООД не са подавали годишни данъчни декларации по чл. 92, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за годината на издаване на процесните фактури. Доставчиците не са декларирали пред НАП обектите, от които извършват дейност. Приели, че приложените приемо- предавателни протоколи приходните са с еднотипно съдържание, като от същите не става ясно какво точно е доставено, доколкото в тях е посочено единствено „климатична техника или елементи за климатична инсталация по опис“, без опис и без същата да е конкретизирана по вид, производител, серийни номера, година на производство, количество и единична цена. Доставчиците не доказват материална, технологична и кадрова обезпеченост, не са ангажирани договори, от които да е видно какво точно е следвало да бъде доставено/извършено, кога и от кого; липсват документи, удостоверяващи произход на процесните стоки „климатична техника“ и „елементи за климатични инсталации“, както и такива, указващи кои са конкретните извършители на доставките на услуги /неконкретизирани/, липсват доказателства за транспортирането на стоките. Предвид това, заключили, че между посочения във фактурата доставчик и ревизираното лице, не са налице реални доставки на стоки/услуги, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 129 503,15 лв. по фактурите, издадени от горепосочените преки доставчици.

На следващо място, в хода на ревизионното производство е констатирано, че през данъчни периоди м. 09.2020 г. и м. 10.2020 г. „ЗПР България“ ООД неправомочно е ползвало втори път данъчен кредит в общ размер на 1 513,00 лв., в т. ч. по фактура

№[ЕГН]/27.07.2020 г. издадена от „МАГНУМ 7“ ЕООД, /същата е с начислен ДДС в размер на 1 000,00 лв., който данъчен кредит е ползван от ревизираното лице през м. 07.2020 г./ и по фактура №[ЕГН]/19.05.2020 г. издадена от „ТЕРА СТИЛ БГ“ ЕООД /същата е с начислен ДДС в размер на 513,00 лв., който данъчен кредит е ползван от ревизираното лице през м. 08.2020 г./. В тази връзка, на основание чл. 71 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, след ревизията е постановен отказ на повторно ползвания данъчен кредит.

Установено е и че през данъчен период м. 08.2020 г. „ЗПР БЪЛГАРИЯ“ ООД е включило в отчетния си регистър „Дневник за покупките“ фактура №[ЕГН] от 08.02.2020 г., издадена от „ПИАСТРЕЛЕ – БГ“ ЕООД, по която е ползвало данъчен кредит в размер на 1 064,00 лв. При извършена съпоставка с представения първичен документ е установено, че начисленият ДДС в тази фактура е 48,61 лв., поради което за неправомерно ползвания в повече данъчен кредит от 1 015,39 лв., е постановен отказ. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, за невнесените в срок допълнителни задължения, определени въз основа на горните корекции, е начислена лихва в общ размер на 12 932,05 лв.

Отделно от това, във връзка с връчена Покана №П-22221020126194-178-001/01.02.2021 г., с която данъчно задълженото лице е приканено да сторнира ползвания от него данъчен кредит по конкретно посочени фактури в РА, издадени от: „СКС 17“ ЕООД; „ЛЕЙДИ СУИТ“ ЕООД, „СИЛВЕСТЪР СТРОЙ“ ЕООД, и „НИМЕКС БГ“ ЕООД /фактури, описани на стр. 22-24 в РА/, е налице констатация, че нужните корекции са били предприети, доколкото декларираните покупни фактури са сторнирани от лицето чрез посочване на отрицателни стойности на ДДС. Освен това, приходните органи са отбелязали, че независимо, че не е било подканено, данъчно задълженото лице само е сторнирало фактури, издадени му от: „АЛЕКС – ИВ“ ЕООД /описани на стр. 13 в РА/, от „ВЕЛИНА ВПИ 2“ ЕООД, и „АГАР КОНСУЛТАНСИ“ ЕООД /описани на стр. 25-26 в РА/. За неправомерно ползвания данъчен кредит в тази връзка, с РА са начислени лихви в общ размер на 19 255,36 лв., в т. ч. 1 939,88 лв, по фактурите от „СКС 17“ ЕООД; 10 174,78 лв. по фактурите от „ЛЕЙДИ СУИТ“ ЕООД, „СИЛВЕСТЪР СТРОЙ“ ЕООД и „НИМЕКС БГ“ ЕООД; 496,07 лв. по фактурите от „АЛЕКС– ИВ“ ЕООД и 6 644,63 лв. по фактурите от „ВЕЛИНА ВПИ 2“ ЕООД и „АГАР КОНСУЛТАНСИ“ ЕООД. Периодите, в които има начислени лихви са: м. 06.2018 г., м. 10.2018 г., м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., от м. 04.2019 г. до м. 08.2019 г., м. 10.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 09.2020 г.

Жалбоподателят „ЗПР България“ ООД оспорил Ревизионен акт /РА/ № Р-22221021001663-091-001/08.12.2021 г. по административен ред. С Решение № 287/21.02.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите РА е отменен в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 05.2020 г., ведно със съответните лихви в тази връзка, възлизащи на сума в размер на 111,95 лв. и е потвърден РА, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2018 г., м. 10.2018, м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., от м. 04.2019 г. до м. 08.2019 г., м. 10.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., и от м. 08.2020 г. до м. 01.2021 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на начислените лихви за данъчен период м. 05.2020 г. в размер на 619,35 лв. във връзка с

корекции на правото на данъчен кредит по фактури и доставчици, описани в акта, извършени от самото данъчно задължено лице.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните писмени доказателства.

Видно от заключението на допуснатата, приета по делото и неоспорена от страните Съдебно- счетоводна експертиза, вещото лице сочи, че във фактурите, издадени от доставчиците „СКС 17“ ЕООД, „Клуб Билд“ ЕООД и „Антън Транс 2008“ ЕООД на „ЗПР България“ ООД, е фактурирана климатична техника. Фактурите се съпътстват от Приемо- предавателни протоколи със същия текст „климатична техника“, като не се съдържат по-конкретни данни по отношение на брой, технически характеристики и предназначение на климатичната техника. Във фактурите, издадени от доставчиците „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД и „Христова Билд 81“ ЕООД на „ЗПР България“ ООД, са фактурирани елементи за климатични инсталации. Фактурите се съпътстват от Приемо- предавателни протоколи със същия текст и не се съдържат по- конкретни данни по отношение на брой, технически характеристики, предназначение на елементите за климатични инсталации. Във фактурите, издадени от доставчика „Алекс– ИВ“ ЕООД на „ЗПР България“ ООД, са фактурирани услуги, но не е представен договор и друг документ относно естеството на услугите (Таблица № 4). От Аналитични (хронологични) регистри на кореспондиращи с/ки и по- специално от аналитичните партии на „СКС 17“ ЕООД, „Клуб Билд“ ЕООД, „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД, „Христова Билд 81“ ЕООД и „Антън Транс 2008“ ЕООД по разчетната с/ка 401 „Доставчици“ при „ЗПР България“ ЕООД, вещото лице е установило наличие на счетоводни записвания по фактурите в посочените счетоводни сметки. Установени са от Аналитични (хронологични) регистри на кореспондиращи с/ки и по-специално от аналитичната партия на „Алекс - ИВ“ ЕООД, по разчетната с/ка 401 „Доставчици“ при „ЗПР България“ ЕО ОД счетоводни записвания по фактури, издадени от доставчика за услуги. Видно от Главна книга заедно с Оборотна ведомост, които са синтетични счетоводни регистри– база за изготвяне на ГФО, покупки на материали (климатична техника и елементи за климатични инсталации) и на услуги по фактури на доставчици са се отразили в разход, в намаление на финансовия резултат, в който са отразени и приходите от дейността (Таблица № 5). В отговор на втория въпрос, вещото лице е заключило, че по данни по документи (ФБ, РКО) и счетоводни записвания по делото и „ЗПР България“ ООД, са отчетени плащания по касов път по фактури на доставчици, както следва: По фактури на „СКС 17“ ЕООД, „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД и „Христова Билд 81“ ЕООД, отчетените плащания са до размера на фактурните стойности, без остатък. По фактури на „Клуб Билд“ ЕООД, отчетените плащания са до размера на фактурните стойности, без остатък, с изключение на 4 от фактурите на този доставчик, по които плащания не се установяват. По фактури на „Алекс-ИВ“ ЕООД и „Антън Транс 2008“ ЕООД, плащания не се установяват (Таблица № 6 връзка с № 5). Счетоводството на „ЗПР България“ ООД е организирано в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. и 2021г. пред ТД на НАП. Не е видимо публикуване на ГФО за тези години в сайта на Търговския регистър. На третия въпрос вещото лице е дало следния отговор: Видно от Оборотната ведомост на „ЗПР България“ ЕООД, дружеството е отчетило приходи от продажби на услуги общо в размер на 465701,37 лв. за 2020г. и 175955 лв. за 2021г. Във фактурите на доставчиците и приемо - предавателните протоколи за покупки на хладилна техника и

елементи за хладилни инсталации не се съдържа информация за тяхното предназначение, поради което не става ясно за влагане на кой обект са предназначени. По счетоводни данни няма възможност за насочване на конкретни фактури за покупки на хладилна техника и елементи за хладилни инсталации, към конкретни фактури за продажби на услуги по изграждане на хладилни инсталации, по договори с възложители на обекти или други продажби. В издадени фактури на клиенти възложители, са фактурирани плащания по договори с възложители, за изпълнение на услуги на БИЛЛА обект К., БИЛЛА обект Кино И., БИЛЛА 269 О. купел, БИЛ ЛА Филиал 101 Булевард България, ЛИДЛ Л. 179, мотор за вентилатор и температурен сензор, сервиз на хладилна техника за филиали 124,139 (Таблица № 7). В отговор на четвъртия въпрос вещото лице е посочило, че фактурите, издадени от „Алекс–ИВ“ ЕООД, „СКС 17“ ЕООД, „Клуб Билд“ ЕООД, „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД, „Христова Билд 81“ ЕООД, „Антън Транс 2008“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД, са отразени (включени) в отчетните регистри – дневници за покупките, респ. в СД по ЗДДС на „ЗПР България“ ЕООД, за съответните данъчни периоди (Таблица № 8). Фактурите, издадени от „Алекс–ИВ“ ЕООД, „СКС 17“ ЕООД, „Клуб Билд“ ЕООД, „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД, „Христова Билд 81“ ЕООД, „Антън Транс 2008“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД са отразени (включени) в отчетните регистри – дневници за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди (Таблица № 9). Данъкът във фактурите е посочен на отделен ред. Вещото лице освен това подробно е описало констатациите си поотделно за всеки доставчик по отношение на спорните доставки.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

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

Разгледана по същество е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанията, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на установените задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение.

Основният предмет на дейност на „ЗПР България“ ЕООД е свързан с изграждане на водопроводни, канализационни, отоплителни, климатични и хладилни инсталации. В писмено Обяснение по делото, К. С. А. – управител на „ЗПР България“ ЕООД, сочи, че през проверявания период, дружеството има нает обект – самостоятелен стопански обект (помещение от сграда „Строително хале“), находящ се на адрес: [населено място], район „Искър“ кв. Б., [улица] (2/274).

От ССчЕ, която се кредитира от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания, се установява, че счетоводството на „ЗПР България“ ООД е организирано в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично (текущо) и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Видно от оборотната ведомост и главната книга, са разкрити синтетични и аналитични счетоводни регистри, в които са видими натрупвания (обороты) и приключване по (на) приходни и разходни с/ки, обороти и салда по с/ки за ДМА, материални и разчетни с/ки. Счетоводните записвания относно фактурите (предмет на спор по делото), са съобразени с методология на счетоводната отчетност и вътрешен (индивидуален) сметкоплан. Годишно счетоводно приключване с изготвяне на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, ОПР и други отчетни форми. „ЗПР България“ ООД е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. и 2021г. пред ТД на НАП. Не е видимо публикуване на ГФО за тези години в сайта на Търговския регистър (обявени актове) по Булстат на дружеството.

Предмет на спора са установените с РА № Р-22221021001663-091-001/08.12.2021г. (РД № Р-2222 [ЕГН]-092-001/13.09.2021г.), допълнителни задължение по ЗДДС във връзка с непризнато (отказано) право на приспадане на данъчен кредит (ДК) на „ЗПР България“ ООД по фактури, издадени от доставчиците „Алекс- ИВ“ ЕООД, „СКС 17“ ЕООД, „Клуб Билд“ ЕООД, „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД, „Христова Билд 81“ ЕООД, „Антън Транс 2008“ ЕООД, „Пиастреле БГ“ ЕООД, „Магнум 7“ ЕООД, „Тера Стил БГ“ ЕООД, за данъчни периоди м. 06.2018 г., м. 10.2018, м. 12.2018 г., м. 02.2019 г., от м. 04.2019 г. до м. 08.2019 г., м. 10.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., и от м. 08.2020 г. до м. 01.2021 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на начислените лихви за данъчен период м. 05.2020 г. в размер на 619,35 лв., потвърдени с решението на Директора на ДОДОП.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС,

респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретните фактури, поради което е в тежест на задълженото лице да ги докаже. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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 облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 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.

Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване 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. Реалността на доставката, документирана с

редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

По делото се установява от събраните делото доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици, в които данъкът е посочен на отделен ред. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на дружеството- жалбоподател.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обоснованост на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция.

По доставчици отказаното право на приспадане на данъчен кредит е както следва:

1. По следните 31 фактури, издадени на дружеството жалбоподател от доставчика "КЛУБ БИЛД" ЕООД в размер на 58 332,51 лв. /описани на стр. 6 и 7 в РА/, с предмет на доставката стоки– „климатична техника по опис“, отразени от ревизираното лице през периодите от м. 09.2020 г. до м. 01.2021 г.:

[ЕГН]/03.09.20г.;	[ЕГН]/09.09.20г.;	[ЕИК]/09.09.20г.;	[ЕГН]/23.09.20г.;
[ЕГН]/29.09.20г.;	[ЕГН]/14.10.20г.;	[ЕГН]/12.10.20г.;	[ЕГН]/31.10.20г.;
[ЕГН]/20.10.20г.;	[ЕГН]/25.11.20г.;	[ЕГН]/14.11.20г.;	[ЕГН]/18.11.20г.;
[ЕГН]/20.11.20г.;	[ЕГН]/27.11.20г.;	[ЕГН]/30.11.20г.;	[ЕГН]/11.11.20г.;
[ЕГН]/23.11.20г.;	[ЕГН]/29.11.20г.;	[ЕГН]/11.12.20г.;	[ЕГН]/17.12.20г.;
[ЕГН]/23.12.20г.;	[ЕГН]/08.01.21г.;	[ЕГН]/05.01.21г.;	[ЕГН]/14.01.21г.;
[ЕГН]/18.01.21г.;	[ЕГН]/22.01.21г.;	[ЕГН]/25.01.21г.;	[ЕГН]/28.01.21г.;

[ЕГН]/20.01.21г.; [ЕГН]/30.01.21г.; [ЕГН]/11.01.21г.

В случая, правнорелевантни за установяване изпълнението на доставките на стоки са доказателствата за наличност на същите тези стоки в патримониума на доставчика, прехвърлянето на собствеността им в патримониума на получателя и свързаните с това доказателства за наличие на складова база за съхранение, транспортиране и предаване. В Закона за задълженията и договорите /чл. 24, ал. 2 ЗЗД/, е регламентирано прехвърлянето на собственост върху родоопределени вещи, а именно- собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Съгласно практиката на Върховния административен съд, при доставка на стоки, тяхното отделяне и ограничаване от другите вещи от същия род се постига чрез издаване на документи, удостоверяващи тяхното реално приемо- предаване между доставчик и клиент.

В процесния казус, във фактурите се сочи „климатична техника по опис“ и съответен брой. Не са приложени описи. Съпътстващи документи към всяка фактура са Приемо- предавателен протокол с предмет: „климатична техника“. Протоколите съдържат печати и подписи само от страна на получателя– ревизираното лице. При така ангажираните по делото писмени доказателства, настоящият съдебен състав намира за правилни изводите на органите по приходите, че същите не установяват реалност на доставките. Фактурите, приемо- предавателните протоколи са еднотипни и формални, като от тяхното съдържание не може да се установи какви са процесните стоки, как, къде и от кого са предадени, респективно приети. В същите се сочи само, че „климатичната техника /цитира се единствено № и дата/ е предадена и проверена, без видими дефекти и наранявания“, но никъде не е отбелязана марка, модел, производител, година на производство, вид на техниката– нова или употребявана и др. характеристики. Липсват обективни находки, от които да е видно наличие на ценови оферти от доставчиците, заявки от „ЗПР БЪЛГАРИЯ“ ООД на хартиен носител или разменена електронна кореспонденция. От нито една от страните /съответният доставчик и ревизираното лице/ не са представени и транспортни документи във връзка с превоза на процесните стоки /пътни листове/, от които да е видно какво е превозено, от кой обект е натоварено, в кой обект е извършено разтоварването; маршрут, дата, рег. №МПС, данни за шофьор и др. Т. е. липсват документи, от които да е видно къде са получени фактурираните стоки, как са товарени и разтоварвани, дестинацията, по която са транспортирани и как е организиран транспортът. В тази връзка по делото не е доказана възможността доставчикът да изпълни доставката, т.е. наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и за съхранение, транспорт и предаване на същата. Такива доказателства не са представени, както от ревизираното лице, така и от прекия доставчик, респ. предходни доставчици.

По делото е установено, че ТД „Клуб Билд“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 02.11.2018г. и deregистрирано по ЗДДС на 17.03.2021г., поради обстоятелства

по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Клуб Билд“ ЕООД по делото, са издадени на „ЗПР България“ ЕООД в периода от 03.09.2020г. до 30.01.2021г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Представени са по електронен път копия на фактури и хронологии на с/ки от група 40 и 70 за проверявания период в отговор на исканите с ИПДПОЗЛ счетоводни данни документи и писмени обяснения, пред ТД на НАП. Фактурите, издадени от „Клуб Билд“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД са включени (отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. През периода от 01.09.2020г. до 31.01.2021 г., дружеството е било в трудови правоотношения с персонал (имало е действащи трудови договори) от 6 лица, в т.ч. на длъжности по НКПД: 9313 0001 общ работник строителство на сгради 2, 31233001 технически ръководител строителство 1, 71242005 работник изолация 1, 43212015 снабдител доставчик 1, 23216007 бизнес консултант 1. Ангажирана е обратна ведомост на „Клуб Билд“ ЕООД за период 01.09.2020г. до 31.12.2020г. и период 01.01.2021г. до 28.02.2021г. само за взаимоотношения със „ЗПР България“ ЕООД и хронологичен регистър със счетоводни записвания само по фактури на „ЗПР България“ ЕООД с кореспондиращи с/ки 702 „Приходи от продажби на стоки“, 453 „Разчети за ДДС“ (453/2 „Начислен данък за продажбите“, 411 „Клиенти“ и 501 „Каса в левове“. Експертното заключение е, че в този вид и в такъв обхват счетоводните данни не дават увереност за водено счетоводство от „Клуб Билд“ ЕООД. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и др. отчетни форми от „Клуб Билд“ ЕООД за 2020,21г. В ИС на НАП няма данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020, 2021г.

По фактурите, издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД вещото лице е констатирало, че отчетените плащания за до размера на фактурираните стойности, без остатък, с изключение на 4 фактури на този доставчик, по които плащания не се установяват. Следва да се има предвид, че плащането е косвено указание за действителност на отношенията, което следва да се обсъди наред с останалите доказателства по делото. Относно необходимата връзка между платената цена и извършената доставка с решения по дела С-16/93, С-154/80 и С-102/86 С. е приел, че същата предполага наличието на пряка връзка между извършената доставка и получената насрещна престация. Съдът намира, че макар, че представените доказателства за плащане към фактурите, издадени от „КЛУБ БИЛД“ ЕООД, представляващи фискални бонове от ЕКАФП, доказват определени факти– плащане по касов път не се доказва причинна връзка между плащанията и получена облагаема доставка на стока.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав приема, че не се доказва, че съставените данъчни документи отразяват реални стопански операции, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, както

правилно е приел решаващият административен орган, поради което законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит.

2. По 3 фактури- №[ЕГН] от 19.01.2021 г.; №[ЕГН]/22.01.2021 г. и №[ЕГН] 28.01.2021 г., издадени от „АНТЪН ТРАНС 2008“ ЕООД в размер на 17 513,79 лв., с предмет на доставката стоки „климатична техника“, отразени от ревизираното лице през м. 01.2021 г..

Във фактурите, издадени от „Антън Транс 2008“ ЕООД на „ЗПР България“ ООД е фактурирана климатична техника. Фактурите се съпътстват от Приемо-предавателни протоколи със същия текст „климатична техника“, както и в текста и във фактурите. В протоколите не се съдържат по-конкретни данни по отношение на брой, технически характеристики и предназначение на климатичната техника. Такива данни не се съдържат и в друг документ /договор, заявка, оферти/, включително относно марка, модел, производител, година на производство. Липсват документи, от които да е видно къде са получени фактурираните стоки, как са товарени и разтоварвани, дестинацията, по която са транспортирани и как е организиран транспортът. В тази връзка по делото не е доказана възможността доставчикът да изпълни доставката, т.е. наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и за съхранение, транспорт и предаване на същата. Такива доказателства не са представени, както от ревизираното лице, така и от прекия доставчик, респ. предходни доставчици.

Относно доставчикът „Антън Транс 2008“ ЕООД е установено, че е декларирал пред НАП и Националния статистически институт /НСИ/ дейност с код 4941– „Товарен автомобилен транспорт“. Регистриран по ЗДДС на 28.07.2008г. и е deregистриран по ЗДДС на 12.06.2013г., след което повторно регистриран по ЗДДС на 23.07.2014г. и deregистриран по ЗДДС на 20.07.2021г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите са издадени на „ЗПР България“ ЕООД в периода от 19.01.2021г. до 28.01.2021г., когато дружеството е било регистрирано по ЗДДС. Според констатации в Протокол № П-22220521058854-141-001/27.05.2021 г. на ТД на НАП - С. за извършена насрещна проверка на „Антън Транс 2008“ ЕООД, във връзка с извършвана ревизия на „ЗПР България“ ЕООД, дружеството не е намерено на адрес за кореспонденция (адрес по чл. 8 от ДОПК) и не е представило исканите с ИПДПОЗЛ счетоводни данни, документи и писмени обяснения пред ТД на НАП. Липсват извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи с/ки), оборотна ведомост, главна книга и др. данни и документи от счетоводна отчетност на „Антън Транс 2008“ ЕООД, които да послужат за установяване на счетоводни записвания по фактурите при доставчика. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и др. отчетни форми от „Антън Транс 2008“ ЕООД за 2021г. В ИС на НАП няма данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2021г. Потвърждава се от ССЧЕ, че фактурите, издадени от „Антън

Транс 2008“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД са включени (отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. През периода от 01.01.2021г. до 31.01.2021г., дружеството не е било в трудови правоотношения с персонал (не е имало действащи трудови договори), т.е. не се установява кадрова обезпеченост доставчикът да изпълни процесните доставки. Не са налице данни за търговско/складово помещение, от което извършват дейност по покупко-продажба именно на стоки от естеството на фактурираните, както и за техническа обезпеченост- транспортно средство, с което да е извършен транспортът, идентификационни данни за МПС и за неговия водач.

Отделно от това, във връзка във фактурите, издадени от „АНТЪН ТРАНС 2008“ ЕООД, е посочен начин на плащане „по банков път“, но банкови извлечения в тази връзка не са налице. Това намира доказателствена опора в ССЧЕ, видно от която- по фактури „Антън Транс 2008“ ЕООД, плащания не се установяват.

С оглед изложеното е правилен извода на приходните органи относно недоказаност на реалност на процесните доставки, респ. законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит по посочените фактури.

3. По 3 фактури /№[ЕГН]/27.07.2020 г., №[ЕГН]/22.07.2020 г. и №[ЕГН]/31.07.2020 г./, издадени от “СКС 17“ ЕООД в размер на 3 216,00 лв., с предмет на доставката стоки– „климатична техника“, отразени от ревизираното лице през период м. 09.2020 г.

Във фактурите, издадени от доставчиците „СКС 17“ ЕООД е фактурирана климатична техника. Фактурите се съпътстват от Приемо- предавателни протоколи със същия текст „климатична техника“, какъвто е текста във фактурите. В същите или в друг документ не се съдържат конкретни данни по отношение на брой, технически характеристики и предназначение на климатичната техника. Липсват документални следи и относно мястото на получаване на фактурираните стоки, как са товарени и разтоварвани, дестинацията, по която са транспортирани, как е организиран транспортът. Не са ангажирани доказателства нито от ревизираното лице, нито от прекия доставчик, респ. предходни доставчици, от които да се проследи наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и за съхранение, транспорт и предаване на същата. Въпреки че през периода от 01.07.2020г. до 31.07.2020 г., „СКС 17“ ЕООД е било в трудови правоотношения с персонал (имало е действащи трудови договори) от 7 лица, в т.ч. на длъжности по НКПД: 83422002 машинист еднокорпусен багер 1, 41321001 оператор въвеждане на данни 1, 71242008 работник строителна изолация 1, 83222002 шофьор лек автомобил до 9 места 2, 71192016 работник поддръжка на сгради 2. не се установява доставките реално да са осъществени то този доставчик.

В тази връзка следва да се отбележи, че дружеството „СКС 17“ ЕООД е декларирало предмет на дейност– код 4520 „Техническо обслужване и ремонт на автомобили“. Регистрирано е по ЗДДС на 25.09.2017г. и дерегистрирано по

ЗДДС на 19.03.2021г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „СКС 17“ ЕООД по делото, са издадени на „ЗПР България“ ЕООД в периода от 22.07.2020г. до 31.07.2020г., когато дружеството е било регистрирано по ЗДДС лице. Фактурите, издадени от „СКС 17“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД са включени (отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. Видно от заключението на вещото лице, липсват извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи с/ки), оборотна ведомост, главна книга и др. данни и документи от счетоводна отчетност на „СКС 17“ ЕООД, които да послужат за установяване на счетоводни записвания по фактурите при доставчика. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и други отчетни форми от „СКС 17“ ЕООД за 2020г. В ИС на НАП няма данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г.

Действително, от ССЧЕ се потвърждава, че по данни по документи (ФБ, РКО) и счетоводни записвания по делото и „ЗПР България“ ООД, са отчетени плащания по касов път по фактури на „СКС 17“ ЕООД, отчетените плащания са до размера на фактурните стойности, без остатък. Изложеното по-горе обаче сочи на липса на причинна връзка между плащанията и получени конкретни облагаеми доставки на стоки.

Липсата на реално предаване на стоките, обект на покупко-продажба и прехвърляне собствеността върху тези стоки, дават основание да се счита, че сключените сделки между „ЗПР БЪЛГАРИЯ“ ООД и този доставчик са симулативни и страните не целят настъпването на предвидените в тях последици, а напротив се цели създаване на една привидност спрямо третите лица по отношение на действително съществуващите правни отношения. Това влече до отказ от признаване на данъчен кредит по посочените по-горе фактури.

4. По следните фактури, издадени от „ПРАЙМ СЪЛЮШЪНС“ ЕООД в размер на 25 006,00 лв. /описани на стр. 15 в РА/, с предмет на доставката стоки– „елементи за климатични инсталации“, отразени от ревизираното лице през периодите от м. 10.2020 г. до м. 01.2021 г.: [ЕГН]/09.10.20г.; [ЕГН]/14.10.20г.; [ЕГН]/20.10.20г.; [ЕГН]/05.10.20г.; [ЕГН]/29.10.20г.; [ЕГН]/16.11.20г.; [ЕГН]/10.11.20г.; [ЕГН]/04.11.20г.; [ЕГН]/24.11.20г.; [ЕГН]/30.11.20г.; [ЕГН]/04.12.20г.; [ЕГН]/10.12.20г.; [ЕГН]/16.12.20г.; [ЕГН]/08.01.21г.; [ЕГН]/25.01.21г.; [ЕГН]/14.01.21г.; [ЕГН]/19.01.21г.; [ЕГН]/04.01.21г.; [ЕГН]/29.01.21г.

Във фактурите, издадени от доставчиците „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД са фактурирани елементи за климатични инсталации. Фактурите се съпътстват от Приемо-предавателни протоколи със същия текст „елементи за климатични инсталации“, какъвто е текста във фактурите. В протоколите (ППП) не се съдържат по-конкретни данни по отношение на брой, технически

характеристики, предназначение на елементите за климатични инсталации. Правилно приходните органи са отбелязали, че всички тези протоколи са напълно еднотипни и формални, като от тяхното съдържание не може да се установи какви са процесните стоки, как, къде и от кого са предадени, респективно приети. През периода от 01.10.2020г. до 31.01.2021 г., дружеството е било в трудови правоотношения с персонал (имало е действащи трудови договори) от 8 лица в т.ч. на длъжности по НКПД: 41202006 технически секретар 1, 31234005 организатор група в строителството 1, 93130001 общ работник строителство на сгради 5, 31233001 технически ръководител строителство 1., но липсват обективни находки те да са съпричастни към осъществяване на процесните доставки. Не са ангажирани доказателства нито от ревизираното лице, нито от прекия доставчик, респ. предходни доставчици, от които да се проследи наличието на конкретния вид и количество стока, обект на продажба, както и за съхранение, транспорт и предаване на същата. При това положение не се доказва възможността на доставчика да осъществи процесните конкретните доставки.

В тази връзка следва да се има предвид, че основният предмет на дейност на „ПРАЙМ СЪЛЮШЪНС“ ЕООД, деклариран пред НАП е „Търговия на дребно със спортни стоки“. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 20.12.2018 г. и не е дерегистрирано по ЗДДС към 14.12.2022г. Фактурите на „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД по делото, са издадени на „ЗПР България“ ЕООД в периода от 05.10.2020г. до 29.01.2021г. когато доставчикът е регистриран по ЗДДС лице. Представени са копия на фактури и хронологичен регистър за период 01.10.2020г. до 31.12.2020г. на счетоводни с/ки 411, 501, 304, 401, в отговор на исканите с ИПДПОЗЛ счетоводни данни, документи и писмени обяснения, пред ТД на НАП. Фактурите, издадени от „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕО ОД са включени (отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. По делото се намира Хронологичен регистър на „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД за разглежданите периоди на 2020г. и на 2021г. със счетоводни записвания по фактури на „ЗПР България“ ЕООД, без оборотна ведомост. Кореспондиращи с/ки са 702 „Приходи от продажби на стоки“, 453 „Разчети за ДДС“ (453/2 „Начислен данък за продажбите“, 411 „Клиенти“ и 501 „Каса в левове“. Приложен е и Хронологичен регистър със счетоводни записвания по фактури, издадени от доставчик „Мега Трейдинг 03“ ЕООД на „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД. При тези данни вещото лице е дало заключение, че в този вид и в такъв обхват счетоводните данни (също като при „Клуб Билд“ ЕООД), не дават увереност за водено счетоводство от „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и др. отчетни форми от „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД за 2020г. и 2021г. В ИС на НАП има данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. и за 2021г. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г.,

дружеството е декларирало общо приходи 633239,80 лв., общо разходи 633958,20 лв., финансов резултат – счетоводна загуба 718,40 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2021г. дружеството е декларирало общо приходи 258712,23 лв., общо разходи 284297,71 лв., финансов резултат – счетоводна загуба 25585,48 лв.

С оглед изложеното, наличието на документално отразяване относно отчетени плащания по касов път по фактури на „Прайм Сълюшънс БГ“ ЕООД, не е основание да се приеме реалност на доставките доколкото не се доказва конкретната връзка между тях. С други думи, липсата на реално предаване на стоките, обект на покупко-продажба и прехвърляне собствеността върху тези стоки, дават основание да се счита, че сключените сделки между „ЗПР БЪЛГАРИЯ“ ООД и този доставчик не отразяват действително осъществени доставки, влечащо като последица отказ от правото на данъчен кредит.

5. По 5 фактури /№[ЕГН]/14.09.2020 г.; №[ЕГН]/29.09.2020 г., №[ЕГН]/23.09.2020 г., №[ЕГН]/08.09.2020 г. и №[ЕГН]/30.09.2020 г./, издадени от „ХРИСТОВА БИЛД 81“ ЕООД в размер на 6 000,00 лв., с предмет на доставката стоки– „елементи за климатични инсталации“, отразени от ревизираното лице през периодите м. 09.2020 г. и м. 10.2020 г.

Фактурите се съпътстват от Приемо- предавателни протоколи със същия текст „елементи за климатични инсталации“, както е текста във фактурите. Протоколи са идентични и бланкетни, като от тяхното съдържание не може да се установи какви са процесните стоки, технически характеристики, предназначение на елементите за климатични инсталации, как, къде и от кого са предадени, респективно приети. ИПДПОЗЛ на „дружеството е връчено по особения ред по чл. 32 от ДОПК и от същото не са представени исканите документи, респ. от доказателствения материал не се установява възможността на доставчика да осъществи доставките по спорните фактури.

При служебна справка е констатирано, че дружеството „ХРИСТОВА БИЛД 81“ ЕООД е с предмет- „Други довършителни строителни дейности“. Регистрирано е по ЗДДС на 01.11.2018 г. и е deregистрирано по ЗДДС на 30.04.2019г. Повторно е регистрирано по ЗДДС на 04.09.2019г. и е deregистрирано по ЗДДС на 23.09.2021г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Христова Билд 81“ ЕООД по делото, са издадени на „ЗПР България“ ЕООД в периода от 08.09.2020г. до 30.09.2020г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Фактурите, издадени от „Христова Билд 81“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД са включени (отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. През периода от 01.09.2020г. до 30.09.2020г., дружеството е било в трудови правоотношения с персонал (имало е действащи трудови договори) от 10 лица, в т.ч. на длъжности по НКПД: 31234005 организатор група в строителството 1, 31233001 технически ръководител строителство 1, 93130001 общ работник строителство на сгради 8. Според вещото лице по делото не се намират извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи с/ки), оборотна ведомост,

главна книга и др. данни и документи от счетоводна отчетност на „Христова Билд 81“ ЕООД, които да послужат за установяване на счетоводни записвания по фактурите при доставчика. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и др. отчетни форми от „Христова Билд 81“ ЕООД за 2020г. В ИС на НАП има данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. В ГДД по чл. 92 ЗКПО за 2020г., дружеството е декларирало общо приходи 1289345,76 лв., общо разходи 1376856,96 лв., финансов резултат– счетоводна загуба 87511,20 лв.

Видно от ССчЕ, по данни по документи (ФБ, РКО) и счетоводни записвания по делото и „ЗПР България“ ООД, са отчетени плащания по касов път по фактури на „Христова Билд 81“ ЕООД, отчетените плащания са до размера на фактурните стойности, без остатък. В случая не се доказва причинна връзка между плащанията и процесните доставки на стоки.

Предвид това, следва да се приеме, че документалното отразяване относно отчетени плащания по касов път по спорните фактури не дават основание да се приеме, че доставките са реално осъществени именно между жалбоподателя и този доставчик, поради което законосъобразно с РА и в тази част е отказано правото на данъчен кредит по същите фактури, за посочените данъчни периоди.

6. По 2 фактури /№[ЕГН]/04.08.2020 г. и №[ЕГН]/31.08.2020 г./, издадени от „АЛЕКС– ИВ“ ЕООД в размер на 19 434,85 лв., с предмет на доставка „услуги по договор“, отразени от ревизираното лице през м. 09.2020г.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le Rayon d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното– предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ. Т.е. доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно

индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др. Принципно, по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“). Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“- факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Според Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 на СЕС "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен

неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В случая, в спорните фактури липсва каквото и да било конкретизиране на вида на сочената като извършена услуга. Това не е сторено и в друг документ доколкото не е представен договор, сключен между жалбоподателя и „АЛЕКС–ИВ“ ЕООД. Липсват възлагателни писма, заявки, ценови оферти, документи, удостоверяващи начин на ценообразуване, както и какво точно е извършено, период на извършване на услугите, местонахождение на обекта, на/от който е полаган трудът и в какво се е изразявал същият. Липсват данни кога и кои са били конкретните извършители на услугите- данни за имена и ЕГН. Въпреки, че за този доставчик е установено наличие на назначени лица по трудови договори, а именно през периода от 01.08.2020г. до 31.08.2020 г., дружеството е било в трудови правоотношения с персонал от 10 лица, в т.ч. на длъжности по НКПД: 41102005 технически сътрудник 3, 83222006 шофьор лекотоварен автомобил 1, 33413004 офис мениджър 2, 93130003 общ работник поддържане на сгради 3, 7124 2005 работник изолация 1., предвид неяснотата досежно предмета на услугите, не може да се прецени и наличието или не на кадрова обезпеченост.

„АЛЕКС– ИВ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 01.06.2010г. и дерегистрирано по ЗДДС на 18.08.2020г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Алекс–ИВ“ ЕООД по делото, са издадени на „ЗПР България“ ЕООД в периода от 04.08.2020г. до 31.08.2020г. При това положение, едната от фактурите е издадена когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице, а другата фактура– извън този период /в противоречие с чл.86, ал.1 ЗДДС/. Според констатациите в Протокол № П-22221421059937-141-001/18.05.2021г. на ТД на НАП - С. за извършена насрещна проверка на „Алекс–ИВ“ ЕООД, във връзка с извършвана ревизия на „ЗПР България“ ЕООД (1/233), дружеството не е намерено на адрес за кореспонденция (адрес по чл. 8 от ДОПК) и не е представило исканите с ИПДПОЗЛ счетоводни данни, документи и писмени обяснения пред ТД на НАП. Фактурите, издадени от „Алекс–ИВ“ ЕООД на „ЗПР България“ ЕООД са включени (отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. Видно от ССЧЕ не са налице извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи с/ки), оборотна ведомост, главна книга и други данни и документи от счетоводна отчетност на „Алекс–ИВ“ ЕООД, които да послужат за установяване на счетоводни записвания по фактурите, при доставчика. При справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове“ не се установява публикуване на ГФО, в т.ч. Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи и други отчетни форми от „Алекс–ИВ“ ЕООД за 2020г. В ИС на НАП няма данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО от дружеството за 2020г. По фактури на

„Алекс- ИВ“ ЕООД не се установяват плащания.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав намира, че не се доказва, че съставените данъчни документи отразяват реални стопански операции, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, както правилно е приел решаващият административен орган. Съдът счита, че дружеството- жалбоподател е било длъжно да положи дължимата грижа на добър търговец по смисъла на чл.302 ТЗ за оформяне на отношенията си с конкретния доставчик по начин, който предоставя възможност, за целите на главното доказване в съдебния процес, по несъмнен и категоричен начин да се установи реалността на доставките– като реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, полученото от доставчика възнаграждение да представлява действителната равностойност на предоставената услуга, при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. В случая от страна на жалбоподателя не са недоказани визираните предпоставки, което влече неблагоприятния за него резултат от непризнаване на претендираното право на данъчен кредит.

На следващо място, по повод отменената част от РА по отношение на фактура №[ЕГН]/04.05.2020 г., с предмет на доставка „покупка на материали“ и ДДС в размер на 743,52 лв., ведно с лихва в размер на 111.95 лв., следва жалбата да бъде отхвърлена в частта на начислените лихви за данъчен период м. 05.2020 г. в размер на 619,35 лв. във връзка с корекции на правото на данъчен кредит по фактури и доставчици, описани в акта, извършени от самото данъчно задължено лице.

Съдът намира за законосъобразен РА и в частта на извършените корекции за данъчни периоди м. 09.2020 г. и м. 10.2020 г., вследствие постановления отказ в размер на 1000,00 лв. по фактура №[ЕГН]/27.07.2020 г. издадена от „МАГНУМ 7“ ЕООД и в размер на 513,00 лв. по фактура №[ЕГН]/19.05.2020 г., издадена от „ТЕРА СТИЛ БГ“ ЕООД, доколкото правото на данъчен кредит по тези фактури вече е било упражнено от ревизираното лице през м. 07.2020 г. и през м. 08.2020 г., установено от органите по приходите при извършена служебна проверка на съдържанието на отчетните регистри „Дневници за покупки“ на данъчно задълженото лице.

Не са налице основания за отмяна на РА и в частта, в която е прието неправомерно ползван данъчен кредит от страна на „ЗПР България“ ООД в размер на 1 015,39 лв. по фактура №[ЕГН]/08.02.2020 г., издадена от „ПИАСТРЕЛЕ– БГ“ ЕООД, доколкото във фактурата е вписан ДДС в размер на 48,61 лв., а не на 1 064,00 лв., отразено и дневника му за покупки за период м. 08.2020 г.

Съдът намира, че РА е законосъобразен и относно начислените лихви в общ размер на 19255,36 лв. за неправомерно ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от „СКС 17“ ЕООД /различни от посочените по-горе,

описани на стр. 4 и 5 в РА/; „ЛЕЙДИ СУИТ“ ЕООД, „СИЛВЕСТЪР СТРОЙ“ ЕООД, „НИМЕКС БГ“ ЕООД, „АЛЕКС– ИВ“ ЕООД /различни от горните, описани на стр. 13 в РА/, от „ВЕЛИНА ВПИ 2“ ЕООД и „АГАР КОНСУЛТАНСИ“ ЕООД, във връзка с извършени от самото ревизираното лице корекции на ползваното от него право.

С оглед изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 73-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЗПР България“ ООД, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221021001663-091-001/08.12.2021 г., издаден от С. Т. К.- орган, възложил ревизията и Д. С. С.– ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 287/21.02.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени допълнителни задължения за данък добавена стойност по Закона за данъка върху добавената стойност в общ размер на 131 288.02 лв. и лихви за забава в размер на 32 075.46 лв.

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

СЪДИЯ: