

РЕШЕНИЕ

№ 3065

гр. София, 09.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 04.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **1513** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по адм.дело №1513/2024г. по описа на АССГ е образувано по реда на чл. 156-161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ по жалба на „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място], [улица] срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220221004260-091-001/09.02.2022г., издаден от М. М.-гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-Варна – възложил ревизията и Д. Н.-гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-Варна – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 623/28.04.2022г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”/ОДОП/ – София при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция за приходите /НАП/ относно установени задължения произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ и допълнително определен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. На основание Решение №1250/05.02.2024г. на ВАС на РБ по адм.дело № 5013/2023г. по описа на ВАС, е отменено решение на Административен съд София-град, постановено по адм.дело № 5484/2022г. по описа на съда и делото е върнато за ново разглеждане. При първото разглеждане на делото е провъзгласена нищожност на РА. Делото е върнато за ново разглеждане със задължителни указания да се извърши проверка за законосъобразност на оспорения акт в обхвата на чл.160, ал.2 от ДОПК. Жалбоподателят твърди материална незаконосъобразност на оспорвания ревизионен акт и допуснати съществени нарушения на административно-производствените

правила, свързани с необсъждане на доказателства и непълнота на извършената от органите по приходите проверка. Иска се отмяната му.

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

Ответната страна – директор дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата, по аргументи, аналогични с изложените от него в Решение № 623/28.04.2022г.

В съдебно заседание не се явява представител.

Софийска градска прокуратура – редовно призвана, не взема становище по жалбата.

Административен съд София-град, III отделение, 80 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано и започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 22220221004260-020-001 от 27.07.2021г., изменена със ЗВР № 22220221004260-020-002 от 18.10.2021г. и ЗВР № 22220221004260-020-003 от 27.10.2021г., всички издадени от М. Ц. М., началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при териториална дирекция /ГД/ на НАП – Варна, оправомощен със Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП – София, Заповед № 3-ЦУ-2578 от 27.07.2021г. на зам.изпълнителният директор на НАП и Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП.

Със своя Заповед № 3ЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021г., изпълнителния директор на НАП, на основание чл.12 ал.6 от ДОПК и чл.10 ал.8 и 9 от ЗНАП е определил П. Д./зам.изпълнителен директор на НАП/: да определя органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК; при необходимост да нарежда служители от една ТД да преминат в друга; при необходимост да нарежда служители от една ТД на упражняват правомощия по отношение на лица, за които компетентни съгласно чл.8 от ДОПК са органите на друга ТД, включително за части от работното време и без промяна мястото на работа.

Като следствие и със Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 12 ал.6 ДОПК, са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, сред които е и началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Варна, възложил конкретната ревизия – М. М..

Със Заповед № 3-ЦУ-2578 от 27.07.2021г. на зам.изпълнителният директор на НАП, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП е разпоредено, служителите на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021г., да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лица, посочени в приложение към настоящата заповед/сред които и жалбоподателят/, за които компетентна съгласно чл.8 е ТД на НАП – София, като контролните производства бъдат възложени от

началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД-НАП София със Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021г.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен ревизионен доклад (РД) №Р – 22220221004260-092-001/14.01.2022г. Ревизираното лице е упражнило правото си по чл. 117, ал.5 от ДОПК и срещу РД е подало възражение с вх.№53-00-250/28.01.2022г., но те са преценени с РА като неоснователни.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р – 22220221004260-091-001/09.02.2022г., издаден от М. М., орган, възложил ревизията и Д. Н., ръководител на ревизията.

С решение № 623/28.04.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – София ревизионният акт е изменен в частта за дължимия корпоративен данък за периода от 01.01.2020г. до 31.12.2020г. и потвърден в останалата част.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 141 982,08 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 96 299,12 лв., лихви ДДС в размер на 15 172,75 лв., корпоративен данък /КД/ в размер на 28 544,00 лв. и лихви КД в размер на 1 776,21 лв.

„ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД е вписано в Търговския регистър /ТР/ на Агенция по вписванията на 20.10.2018 г. Основната дейност на дружеството за ревизираните периоди е извършване на строителни услуги и продажба на храна на населението. Жалбоподателят упражнява дейност в обекти на клиенти във връзка със сключени договори за предоставяне на строителни услуги - СМР. Също така стопанисва обект за приготвяне на храна в [населено място], [улица], ресторант „България“, съгласно Договор за наем от 01.06.2021 г., с наемодател С. Агоп Б., за сумата от 833,33 лв. месечно. В обекта работи и регистрирания на задълженото лице ЕКАФП рег. №4499160. За ревизираните периоди в предприятието е имало 20 лица наети по трудови правоотношения.

Дружеството е с регистрация по ЗДДС считано от 04.02.2020 г.

На дружеството не са извършени предходни ревизии.

В ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на 25.08.2021 г., 20.10.2021 г., 07.12.2021 г. и 17.12.2021 г. на жалбоподателя са връчени 4 Искания за представяне на документи и писмени обяснения, които са представени.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на 4 други дружества - преки доставчици на жалбоподателя, документирани с протоколи по съответния ред, както следва: ПИНП №П-22220221203960-141-001/16.12.2021 г. – относно „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД; ПИНП №П-16002421204157-141-001 от 29.12.2021 г. – относно „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД; ПИНП №П-16002421204148-141-001 от 04.01.2022 г. – относно „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД и ПИНП №П-16002421204153-141-001 от 16.12.2021 г. – относно „МОЛОН ГАРД“ ЕООД.

На 22.11.2021 г. на „ЕВРОЛИЙЗ АУТО“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] е връчено Искане за представяне на информация от трети лица №Р-22220221004260-041-001/22.11.2021 г. В отговор са получени документи по електронната поща и в деловодството на НАП Варна с вх. №ВхК-41064-15/02.12.2021 г.

Съставен е Протокол КД-73 №Р-22220221004260-ППД-001 от 07.01.2022 г., с който са присъединени документи от извършена ревизия на „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД - РД №Р-16002421003260-092-001 от 29.10.2021 г. и РА №Р-16002421003260-091-001/03.12.2021 г.

Съставен е Протокол КД-73 №Р-22220221004260-ППД-002/07.01.2022 г., с който са присъединени документи от ревизия на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - РД №Р-16001620003129-092-001/05.11.2020 г. и РА №Р-16001620003129-091-001 от 27.11.2020 г. Съставен е Протокол КД-73 №Р-22220221004260-ППД-003/07.01.2022 г., с който са присъединени документи от извършена ревизия на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ЕООД - РД №Р-16001621000466-092-001/13.07.2021 г. и РА № Р-16001621000466-091-001 от 09.08.2021 г.

По ЗДДС

От общо ревизираните по ЗДДС 15 данъчни периода / от м. 07.2020 г. до м. 09.2021 г./ с РА е извършена корекция в резултатите за следните 9 периода: м. 07.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г., м. 04.2021 г., м. 05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 08.2021 г. В посочената част РА се оспорва.

За данъчен период м. 08.2020 г. декларираният резултат по ЗДДС е потвърден с РА, но са определени лихви в размер на 555,79 лв., поради корекция в предходния период, водеща до промяна на процедура по приспадане по чл. 92 от ЗДДС.

Допълнително установените по ЗДДС спорни задължения произтичат изцяло от корекция на правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 97 994,00 лв., на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 6/9 от ЗДДС, поради формиран извод за липса на реални доставки, документирани с общо 11 фактури и 5 кредитни известия /КИ/, издадени от следните 3 дружества – преки доставчици: „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД, „МАЛОН ГАРД“ ЕООД и „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД.

Корекциите по посочения ред по доставчици и периоди са следните:

1. За данъчните периоди: м. 07.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 02.2021 г., м. 04.2021 г. и м. 08.2021 г., на горепосоченото правно основание, с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 69 168,00 лв., за доставки документирани със 7 фактури и 3 КИ, описани в таблица на стр. 19 в РД, издадени от „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД.

Предмет на доставките по процесните фактури са следните:

- фактура №5/30.07.2020г. е с предмет услуга по договор
- фактура №12/30.11.2020г. с предмет-договор за доставка на електротехника от внос
- фактура №18/30.12.2020г. с предмет договор за доставка на електротехника от внос
- фактура №19/31.12.2020г. с предмет по договор за доставка на техника за видеонаблюдение и СОТ по опис
- фактура №21/16.02.2021г. с предмет услуга по договор
- фактура №22/26.02.2021г. с предмет услуга по договор
- фактура №26/30.04.2021г. с предмет доставка на електротехника от внос
- КИ №32/23.08.2021г. изд.към ф-ра №21/16.02.2021г.
- КИ №31/23.08.2021г. издадено към ф-ра №22/26.02.2021г.
- КИ №30/23.08.2021г. издадено към ф-ра №26/30.04.2021г.

На посочения пряк доставчик „Зеро Толеранс Секюрити“ ЕООД е извършена насрещна проверка. От дружеството са поискани и представени документи-копия на спорните фактури и КИ, извлечения от сметки, фактура за ВОП №85/08.01.2021г., международна товарителница и спецификация на домакинска техника съгласно договор за доставка от 09.01.2021г. От представеното обяснение се установява, че услугите са осъществени от подизпълнители „Омон Секюрити Системс“ ЕООД и „Омон Секюрити“ ЕООД. Персоналът, оборудването и техническите средства за осъществяване на услугите са на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ЕООД. За доказване на наличието на такива в последното е упоменато, че същите са видни от справките на НАП и от годишните отчети на дружествата. Управителят на „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД е бил управител и на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ЕООД.

След приключване на проверката по имейл са изпратени на ревизиращия екип допълнителни документи с вх. №97/05.01.2022 г.- Договор за охранителна дейност D-20-001 от 15.05.2020 г., сключен между „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД /възложител/ и „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД /изпълнител/, двустранно подписан Приемо-предавателен протокол /ППП/ от 15.07.2020 г., преводни нареждания за извършени плащания от жалбоподателя към доставчика, ф-ра №5/30.07.2020 г. и споразумение за насрещно прихващане.

Във връзка с представения договор от ревизиращия екип е направена проверка за юридическо лице с име „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ООД, т.к. в горепосочения Договор D-20-001 от 15.05.2020 г. не е вписан ЕИК на дружеството. Установено е, че има дружество с такова име, с ЕИК[ЕИК], регистрирано в [населено място],[жк],[улица]. По данни от дневниците по ЗДДС на дружеството е установено, че за периодите между сключването на Договор D-20-001 от 15.05.2020 г. и датата на издаване на ППП, а именно 15.07.2020 г. „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ООД няма издавани фактури към изпълнителя по процесния договор - „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД. В дневниците за продажби на ЗЛ има отчетена само една продажба към „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД в периода след 15.05.2020 г., с документ номер [ЕГН]/31.08.2020 г. с данъчна основа 5 000,00 лв. и ДДС 1 000,00 лв., с предмет „концепция за охрана“. Фактурата е отразена в подадената СД по ЗДДС на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ООД за данъчен период м. 08.2020 г.

На „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ООД са извършени ревизии по ЗДДС за периода от м. 05.2020 г. до м. 07. 2020 г. и от м. 08.2020 г. до м. 12.2020 г., при които от дружеството са изискани, но не са представени никакви документи, справки и писмени обяснения относно декларираните покупки и продажби. Ревизията е приключена с издаден Ревизионен акт №Р-16001621000466-091-001/09.08.2021 г., връчен на 13.09.2021 г. по реда на чл. 32 от ДОПК. Посоченият РА не е обжалван и е влязъл в законна сила.

Констатирано е, че поради непредставяне на документи от страна на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ООД не може да се установи дали издадената към „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД ф-ра №815/31.08.2020 г. касае услуги, предоставени от последното към „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД.

От ревизии на „ОМОН СЕКЮРИТИ СИСТЕМС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с Протокол КД-73 №Р-22220221004260-ППД-002/07.01.2022 г. са приобщени РД №Р-16001620003129-092-001 от 05.11.2020 г. и РА № Р-16001620003129-091-001 от 27.11.2020 г. и с Протокол КД-73 №Р-22220221004260-ППД-003/07.01.2022 г. са

приобщени РД №Р-16001621000466-092-001/13.07.2021 г. и РА №Р-16001621000466-091-001 от 09.08.2021 г.

От представена справка „Разчети „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“/„ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ и от извлечение от банковата сметка са установени отчетени от жалбоподателя плащания по фактури, издадени от „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД. Констатирано са: общо платени по ф-ра №12/30.11.2020 г. – 70 400,00 лв.; общо платени по ф-ра №18/30.12.2020 г. – 80 812,00 лв.; общо платени по ф-ра №19/31.12.2020 г. – 37 088,00 лв. и общо платени по ф-ра №21/16.02.2021 г. – 30 120,00 лв.

От получените допълнителни писмени обяснения от управителя на ревизираното дружество М. И., става ясно, че за получените доставки от „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД по ф-ра №5/30.07.2020 г. има приложен договор и протокол за извършена работа, по фактури №12/30.11.2020г. и №18/30.12.2020г. доставките са от внос и има предоставени приемо-предавателни протоколи и договор за доставка. Стоките са внос от Полша и са доставени в склад на вносителя, намиращ се във Велинград. По същите доставки няма плащания и поради тази причина има КИ за цялата стойност на фактурите. Не са представени никакви документи във връзка с твърдението за осъществено ВОП, нито с транспорта на стоките, нито във връзка със съхранението на същите във Велинград.

От направени справки в системата на НАП са установени следните обстоятелства: Доставчикът „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД е регистриран по ДОПК на 05.11.2019 г. и по ЗДДС на 19.11.2019 г. Представляващ е Р. К.. В дневниците за продажби на доставчика са отразени спорните 7 фактури и 3 КИ, както и друга издадена към жалбоподателя фактура №28/27.05.2021 г., която не е включена в дневниците за покупки на жалбоподателя.

Управителят на „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД Р. К. е назначен, считано от 03.06.2019 г., на трудов договор в „ПРОГРЕС“ АД [населено място] с ЕИК[ЕИК] на длъжност топилчик, на пълен работен ден. „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД няма назначени лица по трудово правоотношение от създаването си до момента на ревизията.

На „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.11.2020 г. до 30.04.2021 г. Издаден е РА №Р-16002421003260-091-001 от 03.12.2021 г. и РД Р-16002421003260-092-001/29.10.2021 г., които са присъединени с Протокол КД-73 №Р-22220221004260-ППД-001/07.01.2022 г. При ревизията са изследвани извършените доставки, отразени в дневника за продажби на дружеството. От „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД не са представени доказателства за реално извършване на такива, поради което в издадения РД е констатирано, че реално извършени доставки са само тези, които касаят ВОП от Полша, тъй като няма доказателства на кого точно са продадени стоките, придобити през м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г., тъй като стойността на издадените фактури за продажба на стоки надвишава в пъти стойността на получените такива. Поради това и ревизиращият екип е направил извод, че значителна част от стоките, за които са издадени фактури за продажба, нямат установен произход и не са установени наличности от такива стоки в началото на ревизирания период, които биха могли да станат предмет на продажба. Издадените от ЗЛ фактури за извършени услуги, се явяват документи с невярно съдържание, тъй като „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД няма недвижими имоти, които да отдава под наем, няма капацитет - технически,

технологичен, кадрови и пр. да извършва услугите, обект на фактуриране.

Начисленият ДДС по издадените фактури е приет за изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС.

Въз основа на събраните доказателства в обобщение в РА е формиран извод, че не са установени като доказани реални доставки на услуги към жалбоподателя по фактури с номера 5, 21 и 22 с предмет „услуга по договор“, в т.ч. и по Договора за охранителна дейност D-20-001 от 15.03.2021 г. От жалбоподателя и доставчика не са представени никакви доказателства, писмени обяснения или други документи за основанието на издаване на посочените фактури. Не е доказана реална доставка на фактурираните стоки. Липсват данни за лица, които са участвали в транспорта и разтоварването, реално място, на което се съхраняват стоките. Не е доказано какво е основанието за плащанията от жалбоподателя към доставчика, осъществени от банковата сметка на ревизираното лице /РЛ/. Няма доказателства за осъществена търговска кореспонденция между страните. Няма никакви доказателства за действително осъществена доставка на стоки между дружествата, както и за причините за разминаванията в стойността на фактурите с кредитните известия към тях. Няма доказателства за реално извършена дейност по Договора за охранителна дейност D-20-001 от 15.03.2021 г.

2. За данъчните периоди м. 03.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 08.2021 г., на горепосоченото правно основание, с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 26 900,00 лв., за доставки документирани с 3 фактури и 2 КИ, издадени от „МАЛОН ГАРД“ ЕООД.

Предмет на доставка по фактурите е следния:

-ф-ра №1/31.03.2021 г. с предмет по договор за съвместна дейност от 03.2021 г.

-ф-ра №5/29.06.2021 г. с предмет по договор за съвместна дейност

-ф-ра №7/30.06.2021 г. с предмет – по договор за доставки на стоки

-КИ №12/16.08.2021 г. е издадено към ф-ра №5

-КИ №13/16.08.2021 г. е издадено към ф-ра №7

На „МАЛОН ГАРД“ ЕООД е извършена насрещна проверка. За целта на 03.12.2021 г. на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-16002421204153-040-001 от 26.11.2021 г. Представени са документи на 14.12.2021 г.-копия на спорните фактури №5 и №7, както и двете КИ. Фактура №1/31.03.2021 г., включена от жалбоподателя в дневника за покупки не е представена от доставчика. Представена е издадена към жалбоподателя ф-ра №8/30.06.2021 г. с предмет ремонт и оборудване. Същата не е отразена в дневника за продажби на издателя. В представени писмени обяснения от доставчика е посочено, че не е имало доставки на стоки и услуги, поради което към фактури №5 и №7 са издадени кредитни известия с номера 12 и 13. Не е посочена причината, поради която стойността на КИ е различна от тази на фактурите, към които са издадени.

Представени са и 2 договора, сключени между „МОЛОН ГАРД“ ЕООД и жалбоподателя-от 15.03.2021 г. за съвместна дейност и от 29.06.2021 г. за доставка на стоки – риба. Същите са представени и от жалбоподателя.

Приложен е и Договор от 15.07.2021 г. за охранителна дейност между проверяваното лице и „ВЕЛИ ВОРТЕКС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет „МОЛОН ГАРД“ ЕООД да извърши, в качеството си на изпълнител, охранителна дейност на дискотека The Place [населено място]. Не са представени документи за плащане - банкови извлечения,

ПКО, РКО, копия на издадени фискални бонове. Приложена е справка за получени плащания от „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД, отразена на стр. 25 в РД за общо платени 59 700,00 лв. Констатирана е липса на доказателства за техническа и кадрова обезпеченост на доставчика. Съгласно писмени обяснения на доставчика дейността е извършвана от управителя и назначени лица по трудови договори. В тази връзка по справка в базата данни на НАП е установено, че дружеството няма назначени лица по трудови правоотношения.

Представени са справка за осчетоводяване на процесните фактури и кредитни известия и Оборотна ведомост на доставчици, в която по отношение на „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. са отчетени нулево начално салдо, дебитен оборот 162 240,00 лв., кредитен оборот 59 700,00 лв. и крайно дебитно салдо 102 540,00 лв. Не е представена търговска кореспонденция между страните.

За осчетоводяване на процесните доставки от ревизираното дружество е представен „дневник на въведените документи“ за завеждане предмета на доставка, но представената при насрещната проверка от доставчика ф-ра №8/30.06.2021 г. не е осчетоводена.

Констатирано е, че в представения и от доставчика Договор от 15.03.2021 г. за съвместна дейност като предмет е записано, че двете дружества имат намерение за съвместна дейност в областта на частната охранителна дейност – организиране на охранителни обследвания, концепции за охрана, кадрова обезпеченост, организационна работа, осъществяване на охранителни мероприятия на територията на Република България. За извършените дейности във всеки конкретен случай ще се сключва нов договор, в който ще бъдат уточнявани задълженията на страните. В тази връзка е установено, че такива допълнителни договори не са представени от нито едно от двете дружества. Не са представени и никакви доказателства за реално осъществени дейности във връзка с предмета на договора от страна на доставчика.

От представена от жалбоподателя справка „Разчети ГАМА РИНГ ТОТАЛ/М. ГАРД“ и от извлечение от банковата сметка е установено, че жалбоподателят е отчел плащания по спорните фактури. Констатирани са общо платени по ф-ра №1/30.03.2021 г. – 103 800,00 лв.; общо платени по ф-ра №7/30.06.2021 г. – 6 000,00 лв.; общо платени по ф-ра №5/29.06.2021 г. – 6 000,00 лв.

За дружеството „МОЛОН ГАРД“ ЕООД е установено, че е регистрирано по ДОПК на 29.12.2020 г. и по ЗДДС на 22.01.2021 г. Представляващ е Ж. Ж.. В дневниците за продажби на доставчика са отразени ф-ра №1 и №5 и КИ №13. Не са отразени ф-ри №7 и №8 и КИ №12.

Управителят на „МОЛОН ГАРД“ ЕООД Ж. Ж. е назначен на трудов договор, през периода от сключване на договора за съвместна дейност 15.03.2021 г. до издаване на фактура №1/30.03.2021 г., в „ПРОГРЕС“ АД [населено място] с ЕИК[ЕИК] на длъжност – контролор качество на пълен работен ден. Лицето е назначено по трудово правоотношение в „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД на длъжност – „готвач“, считано от 02.07.2021 г. и видно от представените от РЛ документи изпълнява трудовите си задължения в наетия обект за приготвяне на храна – ресторант „България“ [населено място].

Въз основа на събраните доказателства е формиран извод, че не е установено извършена ли е реална доставка на услуга и по ф-ра №1/31.03.2021 г., не е доказано какво е основанието за плащанията от ревизираното дружество към доставчика от

банковата сметка на РЛ. Не са установени лицата, които съгласно писмените обяснения на представляващия „МОЛОН ГАРД“ ЕООД са „назначени на трудов договор“ и които са положили труд във връзка с декларираните като извършени услуги по договора с „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД, както и защо договорите им не са регистрирани в НАП. Няма доказателства за осъществена търговска кореспонденция между страните. Не е установена причината, поради която стойността на кредитните известия се различава от тази на фактурите към които са издадени. Няма доказателства за реално извършена дейност по договора за съвместна дейност от 15.03.2021 г.

3. За данъчен период м. 05.2021 г. на горепосоченото правно основание с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 926,00 лв. за доставка, документирана с ф-ра №70/28.05.2020 г., издадена от „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД. Предмет на доставка са стоки – доставка на офис обзавеждане и офис техника.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка. За целта на 03.12.2021 г. на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22220221203960-040-001 от 24.11.2021 г. В отговор на 10.12.2021 г. са представени документи по електронен път-6 бр.платежни нареждания от 2020г. с наредител „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ЕООД, от които едно с основание „фактури 2020“ и пет с основание „фактури 08/2020г.“.

От същия доставчик е издадена и друга ф-ра №056/30.07.2020 г. с предмет покупка на автомобил Лексус IS600, по която жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 000,00 лв. Въз основа на представените доказателства за тази доставка с РА е потвърдено правото на данъчен кредит и това не се оспорва.

При насрещната проверка от доставчика е представено и копие на спорната фактура №70/28.05.2021 г. и Договор за доставка №2021-01 на офис техника и офис обзавеждане от 01.05.2021 г., сключен между „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД /доставчик/ и жалбоподателя /купувач/. Представени са копия на 6 бр. платежни нареждания от 2020 г. с наредител „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД, от които едно с основание „фактури 2020 г.“ на стойност 2 250,00 лв. и 5 с основание „фактури 08/2020 г.“ на обща стойност 19 800,00 лв. или общо платени 22 050,00 лв. Констатирано е, че не са представени доказателства за плащане по ф-ра №70. Във връзка с доставката по спорната ф-ра №70 задълженото лице посочва, че не е изпълнена и срока за това е 30.04.2022 г. Относно доставката по фактура №70/28.05.2020 г. са дадени писмени обяснения от М. И., управител на ревизираното дружество, че за предаване на офис обзавеждането няма приемо-предавателни протоколи, т.к. сделката е между свързани лица. Офис обзавеждането е налично от активите на „ГАМА РИНГ ХОЛДИНГ“, който е бил собственик на два месокомбината и офис от 360 кв. м. в София на [улица]. Мебелите са купувани от А. и Офис 1. Цялото оборудване се намира на [улица][жк], [населено място].Не са представени други документи относно доставката по фактура 70, изискани с връчените на РЛ ИПДПОЗЛ.

Въз основа на събраните доказателства в обобщение е констатирано, че по спорната ф-ра №70 не е установена реално извършена доставка. Съгласно твърдяното при насрещната проверка на прекия доставчик по фактурата няма изпълнена доставка, докато според писмените обяснения /с вх. №ВхК-41064-27 от 05.01.2022 г./ на управителя на ревизираното дружество М. И., е осъществено фактическо прехвърляне между свързани лица, като няма транспорт на обзавеждането. Не са представени

доказателства за счетоводно завеждане на офис оборудването, обект на доставка в счетоводството на прекия доставчик „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ЕООД, както и за изписването му при декларираната продажба. Няма информация за произхода на офис обзавеждането. Относно твърдяното от управителя на РЛ, че обзавеждането е било собственост на „ГАМА РИНГ ХОЛДИНГ“ не са ангажирани никакви доказателства. Не е посочено на какво основание оборудването се намира на посочения адрес. Поради това, че няма никакви документи за произход/закупуване на обзавеждането, нито идентификационни данни за същото, не може да бъде извършена проверка на място, защото не съществува обективна възможност за доказване, че евентуално наличното оборудване е това, което е обект на продажба по фактура №70/28.05.2020 г. В съответствие с посочените фактически и правни основания за корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за доставките, документирани с процесните 11 фактури и 5 КИ, с РА са изменени резултатите по ЗДДС за съответните 9 периода.

По ЗКПО

За ревизирия период на финансовата 2020 г. от дружеството е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2202И0293553 от 19.05.2021 г., с която са декларирани: счетоводна печалба в размер на 20 125,99 лв., увеличение по реда на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО със счетоводни разходи за амортизации в размер на 2 686,25 лв., намаление по чл. 54, ал. 1 от ЗКПО с разходи за данъчни амортизации в размер на 2 686,25 лв., данъчна печалба в размер на 20 125,99 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 2 012,60 лв., който е внесен.

На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 23, ал. 1 и чл. 10 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2020 г. със сумата общо в размер на 285 440,00 лв. Последната представлява стойността на отчетени разходи по общо 11 фактури, съответно 4 фактури, издадени от „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД на стойност 265 440,00 лв. и 7 фактури, издадени от „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД на стойност 20 000,00 лв.

Фактурите, издадени от „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД са с предмет, както следва:

- ф-ра №128/08.12.2020г. с предмет покупка на офис обзавеждане;
- ф-ра №132/10.12.2020г. с предмет покупка офис обзавеждане;
- ф-ра №135/11.12.2020 г. с предмет рекламни услуги, онлайн обучения;
- ф-ра № 136/12.12.2020 г. с предмет почистване и дезинфекция на офис за 12 м.;
- ф-ра №137/12.12.2020 г. с предмет почистване на канал и подмяна на тръба;
- ф-ра №138/12.12.2020 г. с предмет канцеларски материали
- ф-ра №139/12.12.2020 г. с предмет наем на офис техника.

За уточняване реалността на отчетените спорни разходи, от жалбоподателя е изисквана относима информация с ИПДПОЗЛ №Р-22220221004260-040-004/15.12.2021 г., връчено на 17.12.2021 г. От управителя М. И. са получени писмени обяснения на 05.01.2021 г. като не са представени никакви документи във връзка с дадените писмени обяснения за отчетените разходи по процесните фактури.

„ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД е регистрирано по ДОПК на 11.03.2016 г. Дружеството не е регистрирано по ЗДДС. Не са установени като доказани следните факти и обстоятелства: Извършена ли е реална доставка на стоки и услуги по фактурите, издадени от доставчика. По отношение на фактури №128 и №132 не са представят инвентарни описи и фактури за произход на офис обзавеждането.

Посочено е само, че е получено безвъзмездно, след ликвидация на „месокомбината във В.“, без конкретизация кой е собственик на този месокомбинат, кога, къде и как е получено това обзавеждане. Не е посочен адрес на гаража, в който е съхранявано имуществото до момента на доставката, на какво основание. Не е посочено къде е извършена доставката. Посочва, че доставката е с нает по обява транспорт, без конкретни данни къде, коя фирма и пр. Не се посочва къде е натоварено и къде е разтоварено офис обзавеждането.

За ф-ра №135 не се посочва какви рекламни услуги конкретно са извършвани.

Относно обученията не се представя документ за обявената като притежавана квалификация на инженер по електротехника и/или други доказателства как тя кореспондира с извършените онлайн обучения. Не се дава информация има ли конкретен „онлайн магазин“, който е трябвало да бъде „администриран“ от обучавания работник. Не се представят доказателства за притежавани компютри, лицензиран софтуер, платени такси за интернет, ако е бил необходим. Няма заведени активи – компютърна техника.

По отношение на ф-ра №136 е посочено, че се касае за почистване на офис, който РЛ декларира като използван в [населено място], [улица], за който не е представено правно основание за ползването му. Не са представени никакви документи за закупени материали и консумативи за извършване на почистването. Не са представени никакви документи за осчетоводяване на извършени услуги, единствените отчетени приходи на проверения доставчик за 2020 г. са от продажба на стоки по с-ка 701.

За ф-ра №137 е посочено, че е подменяна спукана тръба в спортен клуб в [населено място] на [улица]. Не е посочено на какво основание подмяната е фактурирана на РЛ, като последното не декларира притежавани и/или наето обекти на този адрес. Не е изяснено каква квалификация притежава собственика на „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД за извършване на услуги по подмяна на водопровод. Няма представени документи за закупени материали за фактурирания ремонт. Няма осчетоводени извършени услуги от проверяваното лице. Няма представена аналитична отчетност по отношение на закупени материали, консумативи, заведени инструменти, с които реално да бъде осъществен предмета на доставката.

По отношение на ф-ра №138 не е представен никакъв документ за произход на стоката, обект на доставка. Няма счетоводна следа за заведени материали, няма информация къде са съхранявани, няма платежни документи за плащане на такива.

За ф-ра №139 не са представени никакви документи за придобиване на офис техниката – фактури, платежни документи, инвентарни книги, амортизационни описи. В представената оборотна ведомост за 2020 г. няма одитна следа за завеждането на споменатата в писмените обяснения на собственика на проверяваното дружество плотер машина.

В обобщение на посочените мотиви, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 23, ал. 1 и чл. 10 от ЗКПО, с РА е извършено увеличение на финансовия резултат с общата стойност в размер на 20 000,00 лв. по издадените 7 фактури от доставчика „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД.

По делото е допусната и приета съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните и кредитирана от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По съществуване на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22220221004260-091-001/09.02.2022г., издаден от М. М. – възложил ревизията и Д. Н. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 623/28.04.2022г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“/ОДОП/ – София при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция за приходите /НАП/ относно установени задължения произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ и допълнително определен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал.2 ДОПК, като ревизията е възложена надлежно и е образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.Този въпрос е установен и в Решение №1250/05.02.2024г. по адм.д.№5013/2023г. на ВАС.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК-РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на

стоки и услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС. Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД, „МАЛОН ГАРД“ ЕООД и „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД, се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик стоките респ. услугите.

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/ „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ 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.

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 пораждания правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС - напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-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 С-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 вещнотранслативното 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 несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

В настоящия случай, съдът намира, че по отношение на доставчиците „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД, „МАЛОН ГАРД“ ЕООД и „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД, за които за данъчен период м. 07.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г., м. 04.2021 г., м. 05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 08.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 11 фактури и 5 КИ са правилни и обосновани изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките.

От доказателствата приобщени в ревизионното производство, не се установява действително да са извършени услуги и доставени стоки от страна на доставчика. Освен представените фактури, не са ангажирани доказателства, за наличие на договорно отношение и прехвърляне на получателя по доставката. Не са представени доказателства, че доставчика разполага с материална, техническа и с кадрова обезпеченост за това.

Следва да се има предвид, че при спор дали услугата е действително извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат материален и кадрови потенциал за извършването ѝ, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСч. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване, а такова доказване в процеса не бе проведено.

По делото, както се посочи в мотивите на решението, жалбоподателят, чиято тежест е да установи настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти при условията на пълно и главно доказване, не ангажира, каквито и да е доказателства в тази връзка. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности са извършени именно от сочения във фактурите доставчик, преценено с установената при него липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с

материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА, в частта на отказано право на данъчен кредит за данъчен период м. 07.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г., м. 04.2021 г., м. 05.2021 г., м. 06.2021 г. и м. 08.2021 г. в размер на в размер на 96 299,12 лв., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6/9 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчиците „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД, „МАЛОН ГАРД“ ЕООД и „ЕКСПЕРТ ИВАНОВ М“ ООД е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви в размер на 15 172,75 лв., които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

По отношение на установяванията по ЗКПО:

По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2020 г. със сумата общо в размер на 285 440,00 лв. Последната представлява стойността на отчетени разходи по общо 11 фактури, съответно 4 фактури, издадени от „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД на стойност 265 440,00 лв. и 7 фактури, издадени от „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД на стойност 20 000,00 лв. съдът намира за правилни.

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Следователно, на това правно основание, за да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива разходи, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и Закона за счетоводството, т.е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция.

Съгласно чл.10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Документалната обоснованост на разходите за данъчни цели е основание за регистриране на съответната стопанска операция и нейното вярно и точно отразяване. Документалната обоснованост разкрива дали отчетеният разход е пряко свързан и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

За се прецени дали счетоводният разход следва да се признае за данъчните цели, следва преди това да бъде изследван въпросът дали са реално осъществени доставки на услуги и стоки по издадените от посочените по-горе двама доставчика, които да послужат като основание направените от „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД разходи във връзка с тези доставки да бъдат признати за данъчни цели и с тях да бъде намален съответно финансовият резултат на дружеството-жалбоподател.

В настоящия казус, фактурите, издадени от посочените доставчици, са за получени услуги в размер на 285 440.00 лв. от страна на „ЗЕРО ТОЛЕРАНС СЕКЮРИТИ“ ЕООД и „ТЕНЧЕВ ДИЗАЙН СТУДИО“ ЕООД ЕООД. Доставките на тези услуги/стоки по категоричен начин трябва да се докажат, както и че същите действително са извършени от фактуриралите ги лица.

Съгласно общият принцип за разпределянето на доказателствената тежест в процеса, и доколкото се касае до установяването на положителни факти, задължението за

доказване реалността на доставките по процесните фактури е на ревизираното лице. Съдът намира за правилен изводът на органите по приходите, че от събраните в хода на ревизията доказателства, както и такива в съдебното производство, не се установява реалността на доставките по процесните фактури.

На първо място следва да бъде отбелязано, че не е налице индивидуализация на предмета на фактурите, не става ясно какви са поетите задължения, в какъв срок следва да се изпълнят, както и конкретния им вид и количество, относно извършените услуги. Съгласно разпоредбата на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС фактурата задължително съдържа количеството и вида на стоката, вида на услугата. Съдържанието на спорните фактури не отговаря на изискването на чл. 226, т. 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на разпоредба на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС - в описанието на техния предмет не се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване на съответствието на действително извършена доставка, възможността за доказване реалността на доставката и е самостоятелно основание за непризнаване на отразените в тях разходи.

В решението по дело С-271/12 Съдът на Европейския съюз /СЕС/ приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчно задължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Действително в случая се касае не за непризнаване на данъчен кредит, а за наличието, респ. липсата на документално обосновани разходи, но доколкото определящо за обосноваването на разхода е наличието на реално осъществена доставка, дадените в цитираното решение на СЕС разрешения са относими към разглеждания казус.

В конкретния случай освен наличие на твърдените фактури, не са представени други доказателства - договори, няма информация събрана в хода, както в ревизионното производство, така и в развилото се съдебно такова, че доставчиците са разполагали с доказателства къде, как са извършени доставките, от кой, в какъв обем, приемане на извършените услуги и използването им за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност на дружеството жалбоподател. В случая липсват доказателства относно конкретния предмет на фактурираните доставки. Това дава основание да се приеме, че се касае за непълни фактури и не може да се установи дали съответстват на действително извършени сделки.

Доставката на стоки/услуги представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност, и извършването им би могло да се докаже със счетоводни документи, пътни листове, описи, доказателства за материалната, техническата и кадровата обезпеченост на доставчика. Такива обаче не са представени нито в хода на ревизията, нито в хода на настоящото съдебно производство. Притежаването на данъчни фактури и тяхното счетоводно отразяване при получателя само по себе си не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в същите стопански операции. Наличието им не означава, че разходът е извършен така, както е документиран. Фактурата е частен документ, който не носи подпис на представител на данъчната администрация, и тежестта да докаже истинността му лежи върху данъчния субект, който иска да се ползва от тях. При положение, че дружеството жалбоподател не доказва предоставянето на конкретните услуги по всяка от

процесните фактури, както и реалното им извършване, следва да се приеме, че процесните услуги/стоки не са действително извършени и в този смисъл фактурите не отразяват верни стопански операции.

В обобщение следва да бъде отбелязано, че в случая жалбоподателят не ангажира допълнителни доказателства за установяване на положителния факт на действителното извършване на услугите/стоките по процесните доставки. Категорично е установено по делото, че дружеството е осчетоводило разходи по процесните фактури, но нито в хода на ревизионното производство и административното обжалване, нито в хода на съдебното обжалване бяха представени доказателства, безспорно установяващи реалност на извършените доставки. Отсъствие на доказателства за установяване на релевантните факти, води до извод за липса на реални доставки на услуги.

В случая е установено, че разходите са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, тъй като не са налице доказателства, които да установяват по безспорен начин, че разходите по процесните фактури, с които е увеличен финансовият резултат на ревизирувания данъчен субект, са действително извършени, и че са свързани с реално осъществени доставки. След като и в хода на съдебното обжалване не бяха представени доказателства, които по безспорен начин да обосновават извод, че са налице реално извършени доставки и възникнали стопански операции, и че е следвало същите да се документират съгласно изискванията на ЗСч, то обосноваването се явява изводът на приходните органи, че отчетените въз основа на процесните фактури разходи се явяват недоказани, с което е нарушен принципът на документална обосноваваност, по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

С оглед горното съдът счита, че с РА и в тази му част е правилен и законосъобразен.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата на „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД като неоснователна следва да се отхвърли

По разноските по производството:

С оглед изхода на правния спор и предвид направените своевременни искания съдът намира, че на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ и изр. трето от ДОПК във връзка с чл. 8, ал. 1 във вр. с чл. 7, ал.2, т. 5 от Наредба № 1/2014 г. за минималните адвокатски възнаграждения на ответната страна следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1135.86 лв.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 80-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място], [улица] срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220221004260-091-001/09.02.2022г., издаден от М. М. – възложил ревизията и Д. Н. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 623/28.04.2022г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“/ОДОП/ – София при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция за приходите /НАП/ относно установени задължения произтичащи от непризнато

право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ и допълнително определен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

ОСЪЖДА „ГАМА РИНГ ТОТАЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ София при ЦУ на НАП разноси в размер на 1135.86 лв.

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

Преписи от решението да се връчат на страните.

СЪДИЯ: