

РЕШЕНИЕ

№ 19209

гр. София, 08.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 16.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **10737** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Жалбоподателят „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]АТ, представлявано от Е. С. С. оспорва Ревизионен акт/РА/ №Р-22221523000401-091-001 от 25.07.2023 г. и Ревизионен акт №П-22221523149172-003-001 от 04.08.2023 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/, издадени от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д. - ръководител на ревизията, с които са направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 128 344, 42 лв. и са определени лихви за забава в размер на 17 597, 04 лв., потвърден с Решение № 1372/27.09.2023г. на директора на Дирекция ОДОП С..

В сезиращата съда жалба са изложени аргументи за незаконосъобразност на РА, тъй като почива на погрешни фактически изводи, а оттам и на погрешни правни изводи. Събраните при ревизията доказателства не са били анализирани и преценени поотделно и в тяхната съвкупност – доставка, счетоводно отразяване, извършени плащания, реализация и резултатите от тази дейност, намерила отражение в счетоводните финансови резултати на дружеството. А., че дружеството „МИРА“ ЕООД е постоянен контрагент на жалбоподателя и поради това, че процесните доставчици се появяват в счетоводството инцидентно до момента на deregистрацията им по ЗДДС са предположения, че не са извършвали реални доставки, е ирелевантен. Още повече, че той не може да послужи и за презумпция за знание у жалбоподателя за

твърдяното от органите на ревизията „участие във верига от фиктивни доставки, целящи заобикаляне на закона, с цел невнасяне на данък и ощетяване на бюджета“. По този начин се достига до субективни интерпретации, зад които не стоят обективни факти и доказателства, които да са в тяхна подкрепа. Заявява, че спорните доставчици са регистрирани по ЗДДС лица, в периода, в който са издадени фактурите, последните съдържат необходимите реквизити, надлежно са включени в дневниците за продажби и в месечните справки-декларации, като са изпълнени разпоредбите на чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, поради което данъкът е станал изискуем и на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС е възникнало правото на данъчен кредит. Това са положителни факти, които не са оценени правилно, а за да се откаже правото на данъчен кредит, проверяващите са се позовали на незначителни, второстепенни и не докрай добре изяснени факти. Позовава се на европейска и национална съдебна практика, съгласно която получателят не е длъжен да прави проверки относно това дали прекият доставчик или предходни доставчици са извършили ДДС измами. Относно ползването на данъчен кредит по фактурите за наем на МПС, издадени от „ПРИВИА“ АД твърди, че автомобилът е ползван само и единствено за извършване на доставки по сключени от управителя на дружеството договори. Липсата на пътни листове и доказателства за извършени командировъчни разходи, според жалбоподателя не била могли да служат за установяване на противното. В заключение е направено искане за отмяна на оспорения РА и РАПРА.

В проведените съдебни заседания процесуалните представители на жалбоподателя поддържат жалбата, правят доказателствени искания, и претендират присъждане на направените разноски, съгласно приложен списък.

Ответникът – директорът на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призван чрез процесуален представител намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли по съображения изложени в решението на директора на Дирекция ОДОП С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221523000401-020-001 от 30.01.2023 г., е възложено извършването на ревизия на „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2021 г. до 31.12.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221523000401-020-002 от 02.05.2023 г. е удължен срока за извършването на ревизия до 7.7.2023г. Заповедите са издадени от Т. Б. Г.. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. Е. Н..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221523000401-092-001 от 28.06.2023 г., срещу който дружеството не е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221523000401-091-001 от 25.07.2023 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д.. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С Ревизионен акт №П-22221523149172-003-001 от 04.08.2023 г. за поправка на

ревизионен акт е направена корекция на установения данък за внасяне за месец май 2022 г., предвид отказаното за периода право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ВЛАДЛЕНА ИНВЕСТ“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] и подробно описани на стр. 10 и 11 от ревизионния доклад.

През процесиите периоди извършваната от жалбоподателя търговска дейност е сервиз, поддръжка и продажба на фискални устройства /ФУ/, за което има издадено Удостоверение №02292 от 16.11.2017 г. от Български институт по метрология. Жалбоподателят ползва офис и магазин със склад по договори за наем.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор са представени такива, описани и обсъдени в РД и РА. На основание чл. 115 от ДОПК е направена проверка на място в офиса на дружеството, обслужващо счетоводно задължения субект, за което е съставен Протокол №1952200 от 07.06.2023 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчици на жалбоподателя, за което са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че са налице основания за коригиране на декларираните от задължения субект резултати по ЗДДС, както следва:

Непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 122 065, 39 лв., предвид липсата на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, по доставки от следните изпълнители:

1 „Ю И С КОМЕРС“ ЕООД, с издадени фактури през периодите от м. 05.2021 до м. 09.2021г. и предмет на същите 339 180 бр. термо лента, лаптопи, таблети, консултантски услуги, по които не е признато право на данъчен кредит в размер на 28 467,00лв.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221023024162-141-001 от 8.2.2023г. е установено, че в отговор на връчено на електронен адрес искане за представяне на документи, такива са постъпили в ТД на НАП С. с писмо вх. №53-00-600#2 от 10.03.2023 г., а именно издадени на жалбоподателя фактури, хронологични и аналитични регистри, оборотна ведомост, свидетелство за регистрация на ФУ, дневни финансови отчети и стокови разписки. От дружеството са подавани уведомления за наети лица на трудов договор на различни длъжности, но за тях не са внасяни задължителни осигурителни вноски, а за представляващия М. В. Й. е констатирано, че е бил наеман на трудов договор като мияч, общ работник и барман. Във връзка с процесните доставки жалбоподателят е представил издадените му фактури, ведно с фискални бонове за плащане в брой и стокови разписки. Към част от фактурите са представени три договора с предмет - консултантски услуги по икономически и юридически казуси, и приемо-предавателни протоколи към тях. По данни от информационната система на НАП е установено, че „Ю И С КОМЕРС“ ЕООД е било регистрирано по ЗДДС за времето от 09.10.2020 г., по избор, до 12.10.2021 г. Дерегистрирано е на основание чл. 176 от ЗДДС - във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами.

2. „СТРЕЙФ-ИНВЕСТ 77“ ЕООД с издадени фактури през периодите - месец октомври 2021 г. и предмет на същите термо ролки 31 775 бр., по които не е признато право на данъчен кредит в размер на 2 011.00 лв.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221023024160-141-001 от 10.03.2023 г. е установено, че е налице връчено на електронния адрес на дружеството

искане за представяне на документи. Постъпили са такива с писмо вх. №53-00-600 от 10.03.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С., а именно издадените на жалбоподателя фактури, свидетелство за регистрация на ФУ, оборотна ведомост и хронологични регистри на счетоводни сметки. По данни от информационната система на НАП е констатирано, че дружеството е подавало уведомления за наети лица на трудов договор на различни длъжности, но за тях не са внасяни задължителни осигурителни вноски, а представляващият Д. Х. П. е бил наеман на трудов договор като нискоквалифициран работник - личен асистент и товарач. „С.-ИНВЕСТ 77“ Е. е било регистрирано по ЗДДС за времето от 26.01.2021 г., по избор, до 28.10.2021 г. Дерегистрирано е на основание чл. 176 от ЗДДС.

3. „КАКОВСКИ-КОНСУЛТ“ ЕООД с издадени фактури през периодите от месец ноември 2021 г. до месец февруари 2022 г. и предмет на същите термо ролки, по които не е признато право на данъчен кредит в размер на 23 212,00 лв.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220223024159-141-001 от 23.03.2023 г. е установено, че в отговор на връчено искане за представяне на документи доставчикът е заявил, че е осъществил доставките, разполага с материална и техническа обезпеченост, направил е необходимите счетоводни записвания и плащането е в брой. Представил е фактури, оборотна ведомост, хронологии на счетоводни сметки, свидетелство за регистрирано ФУ и дневни финансови отчети. По данни от регистъра на НАП е установено, че „КАКОВСКИ-КОНСУЛТ“ ЕООД е подавало уведомления за наети лица на трудов договор на различни длъжности, но за тях не са внасяни задължителни осигурителни вноски. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС за времето от 16.11.2021г. по избор до 11.03.2022г., когато на основание чл. 176 от ЗДДС е дерегистрирано.

4. „ВЛАДЛЕНА ИНВЕСТ“ ЕООД с издадени фактури през периодите от месец март 2002 г. до месец май 2022 г. и предмет на същите термо ролки, канцеларски материали, по които не е признато право на данъчен кредит в размер на 27 709.00 лв.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220223024157-141-001 от 23.03.2023г. е установено, че в отговор на връчено искане за представяне на документи са дадени писмени обяснения, в които е заявено, че доставките са извършени, дружеството разполага с материална и кадрова обезпеченост, направени са необходимите счетоводни записвания, разплащането е в брой. Представени са фактури, хронологии на счетоводни сметки, оборотна ведомост, свидетелство за регистрация на ФУ. По данни от регистъра на НАП е установено, че доставчикът не е имал лица, наети на трудово или по извънтрудово правоотношение, а представляващият го - А. С. М. е бил нает на трудов договор като общ работник. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС за времето от 25.02.2022 г., по избор, до 07.07.2022г., когато е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС.

5. „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД с издадени фактури през периодите септември, октомври и декември 2022 г. и предмет на същите термо ролки, по които е не е признато право на данъчен кредит в размер на 37 626.40 лв.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221523024155-141-001 от 23.03.2023г. е установено, че в отговор на връчено искане за представяне на документи е представена декларация с твърдения, идентични с по-горните, а именно доставките са извършени, дружеството разполага с материална и кадрова обезпеченост, направени са необходимите счетоводни записвания, разплащането е в брой. Представени са фактури, хронологии на счетоводни сметки, оборотна ведомост,

свидетелство за регистрация на ФУ. Установено е, че „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД е подавало уведомления за наети лица на трудов договор на различни длъжности, но за тях не са внасяни задължителни осигурителни вноски, а представляващият - В. И. Д. е осигуряван като охранител, общ работник, работник строителство, шофьор на автобус. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС за времето от 14.09.2022 г., по избор, до 24.01.2023 г., когато е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС.

б. „РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД с издадени фактури през периода месец октомври 2022г. и предмет на същите 2 бр. таблет; 2 бр. лаптоп; 160 бр. архивен класьор; 5000 бр. джоб с перфорация; 110 бр. органайзер, по които не е признато право на данъчен кредит в размер на 3 040 лв.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220223024153-141-001 от 10.03.2023 г. е констатирано, че в отговор на връчено искане за представяне на документи в ТД на НАП С. са постъпили такива с писмо вх. №53-00-600# 1 от 10.03.2023г. както следва: фактури, стокова разписка, хронологични и аналитични регистри, свидетелство за регистрация на ФУ, дневни финансови отчети. Не са представени описаните в писмото оборотна ведомост и главна книга. По данни от регистъра на НАП е констатирано, че доставчикът е подавал уведомления за наети лица на трудов договор на различни длъжности, но за тях не са внасяни задължителни осигурителни вноски. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС за времето от 12.09.2022 г., по избор, до 28.02.2023 г., когато е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС.

Въз основа на представените от задълженото лице и доставчиците фактури органите по приходите са констатирани, че се касае за доставки на стоки и на услуги. Фактурите за услуги са №0...0311 от 30.09.2021 г., №0...0296 от 17.09.2021 г. и №0...0300 от 21.09.2021 г., издадени от „Ю И С КОМЕРС“ ЕООД по договори за консултантски услуги по икономически и юридически казуси. Установено е, че договорите са идентични по съдържание, а в наличните към тях приемо-предавателни протоколи няма конкретно описание на услугите. Предвид данните в информационната система на НАП относно наетите от доставчика работници и служители е констатирано, че няма такива на длъжности икономист, финансист или юрист, нито доставчикът е представил документи за нает подизпълнител. При направена на основание чл. 115 от ДОПК проверка в счетоводството на задълженото лице също не са открити документи, от които да е видно какви конкретно услуги са му предоставяни, кога, в какъв обем и как е формирана стойността им.

Относно фактурираните стоки ревизиращите са установили, че нито един от спорните доставчици не е доказал наличие на собствен или нает склад за съхранението им. Едновременно с това, въз основа на изпратените счетоводни регистри е констатирано, че по данни от регистрите дружествата имат складови наличности в големи обеми, без данни за собствени или наети складови помещения. С връчените искания за представяне на документи на доставчиците е указано, че следва да представят доказателства за произход на стоките, което не е сторено. Няма данни да са разполагали със собствени или наети превозни средства, нито са осчетоводявали разходи за транспорт или разходи за ползване на търговски обект /ел. енергия, вода, разходи за охрана/. Всички доставчици са дерегистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС и е констатирано, че имат публични задължения в големи размери, включително за декларирани, но невнасяни задължителни осигурителни вноски.

Установено е, че на задълженото лице периодично са фактурирани консумативи в особено големи размери, например издадените от „СТРЕЙФ-ИНВЕСТ 77“ ЕООД фактури са за 31 775 термо ролки. От „Ю И С КОМЕРС“ ЕООД са фактурирани около 320 000 термо ленти. „СТРЕЙФ-ИНВЕСТ 77“ ЕООД е фактурирало лаптопи, телефони и таблети, без данни за модел, марка, операционна система, страна на произход. Както доставчиците, така и жалбоподателят не са представили сключени договори, разменена търговска кореспонденция, ангажименти за гаранции на фактурираната техника.

Като допълнителен аргумент в подкрепа на извода за недоказаност на сделките органите по приходите са се позовали на обстоятелството, че задълженият субект има дългогодишни и постоянни доставчици, например „МИРА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. При направена от ревизиращите насрещна проверка на това дружество, което е производител на ленти за касови апарати от създаването си през 1997 г., е установено, че доставките са правени чрез куриер или от „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД, за което са съставяни товарителници, докато спорните доставчици са инцидентни и незабавно след дерегистрацията им по ЗДДС са заменяни със следващи такива. Установено е също, че голяма част от фактурираните стоки не са реализирани към клиенти и не е начисляван ДДС. Например през месеците май и юли 2021 г. дружеството е изписало за дейността си общо 110 000 касови термо ролки, които първоначално за заведени по сметка 304 „Стоки“, а впоследствие са осчетоводени по сметка 601 като разход за материали.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели, че процесите фактури са издадени за фиктивни сделки, зад които реално не стои нищо и това е известно и няма как да не е известно на задължения субект. Предвид липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

С издадения РА не е признато право на данъчен кредит в размер на 6 279,03 лв. за периодите от месец май 2021 г. до месец април 2022 г. включително, от месец юни 2022 г. до месец август 2022г. включително и от месец октомври 2022г. до месец декември 2022г. по фактури издадени от „ПРИВИА“ АД.

В хода на ревизията жалбоподателя е представил договор за наем №200110 от 10.01.2020г., сключен с „ПРИВИА“ АД. като наемодател, „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД, като наемател и представляващият дружеството като солидарен длъжник. Договорът е с предмет - предоставяне от наемодателя на наемателя за ползване на автомобил, марка „М.“ GLD 350D. Въз основа на свидетелството за регистрация на автомобила е установено, че е лек автомобил с четири места за сядане без мястото на водача, собственост на „БМ ЛИЗИНГ“ ЕАД и ползвател „ПРИВИА“ АД.

В хода на ревизията е изпратена заявка №Р-22221523000401 от 08.06.2023 г. до Агенция „Пътна инфраструктура“ с цел установяване движението на моторното превозно средство /МПС/. Получен е отговор с конкретно описание по дати и маршрут. Въз основа на това е констатирано, че автомобилът е ползван най-вече в петък и следващите неработни дни /събота и неделя/, включително до планински и морски курорти. Това обстоятелство, както и липсата на пътни книжки, пътни листове и заповеди за командировка, са довели до извода, че МПС не е ползвано за икономическата дейност на

предприятието. Посочено е също, че в дневниците за покупки не са декларирани издадени на жалбоподателя фактури за гориво и няма осчетоводени разходи за това. След като са приели за недоказано наличието на предпоставката по чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, услугата да е ползвана за целите на извършените от ревизираното лице облагаеми доставки, ревизиращите органи са отказали правото на данъчен кредит по така издадените от „ПРИВИА“ АД фактури.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с подаването на жалба в 14-дневния срок с жалба вх. №53-06-7647 от 26.07.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. като с Решение № 1372/27.09.2023г. директорът на Дирекция ОДОП С. е потвърден извода на органа по приходите за липса на реално осъществени доставки по спорните фактури. В решението са изложени аргументи, като са анализирани фактури, договори към тях от 5.8.2021г. и от 3.9.2021г. и протоколи от 17.9.2021г. и от 30.09.2021г. за доставени от „Ю и С Комерс“ ЕООД консултации по икономически и юридически казуси. Прието е, че процесните услуги не могат да се отнесат до изготвянето на жалби и молби по издаден на дружеството РД от 30.07.2021г. и РА от 31.08.2021г., тъй като приемо-предавателния протокол към договора от 5.8.2021г. е от 17.09.2021г. Жалбата срещу РА била подадена на 24.09.2021г. и не съответства на датата на приемо-предавателния протокол от 30.09.2021г. Изводът за липса на доставка по тези фактури е обоснован с липсата на кадрова обезпеченост, както и с липсата на данни за конкретния вид, обхват и начин на предоставяне на консултантските услуги. В тази връзка е посочено, че ползването от страна на жалбоподателя на фактури с неидентифициран по предмет и обем консултантски услуги, представлява злоупотреба с право, чиято единствена цел е неправомерно ползване на данъчен кредит по несъществуващи реално сделки. С тези аргументи е обоснована и липсата на доставка на различни видове стоки. За доставката на техника, каквито са издадени от „РЕ-ЕЛ-ТЕХ 88“ ЕООД е посочено, че във фактурите и стоките разписки за доставени устройства – таблетки и лаптопи, не са посочени като марка и модел. Жалбоподателят ползва фактури за едни и същи стоки, но от различни доставчици, по отношение на които се установява, че нямат активи, не ползват склад, нямат транспортни средства, наемат физически лица по трудово правоотношение на разнообразни длъжности, но не внесат задължителни осигурителни вноски и са deregистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС.

За неоснователна е приета жалбата и в частта на непризнато право на данъчен кредит в размер на 6 279, 03 лв. на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактурите издадени за наем лек автомобил, издадени от „ПРИВИА“ АД, предвид непредставянето на доказателства за използването на автомобила в икономическата дейност на дружеството.

Решението на директора на Дирекция ОДОП С. е връчено на 5.10.2023г.

По делото е прието и неоспорено от страните заключение на съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, което е изготвено на база документите налични по административната преписка. От заключението на вещото лице се установява, че доставчиците "ЮИС КОМЕРС" ЕООД, "СТРЕЙФ ИНВЕСТ 77" ЕООД; "КАКОВСКИ КОНСУЛТ" ЕООД; "ВЛАДЛЕНА ИНВЕСТ" ЕООД; "ВАЛ

СТОЙ ИНВЕСТ 63" ЕООД и "РЕ-ЕЛ-ТЕХ88" ЕООД са представили процесните фактури, ведно с хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки за съответния период; главни книги, касаещи процесните периоди; оборотни ведомости; Свидетелства за регистрация на фискално устройство; Рекапитулации на ведомости за заплати, дневни финансови отчети от ЕКАФП. Констатирано е, че от страна на жалбоподателя също са представени спорните фактури, с приложени складови разписки и фискални бонове за разплащане в брой. Установено е и, че всички процесни фактури са намерили отражение както в счетоводството на жалбоподателя, така и на спорните доставчици, като същите при всеки един от спорните доставчици са осчетоводени с начисляване по Д-т на сметка 702 Приходи от продажба на стоки и К-т на сметка 4532 Начислен ДДС при продажба. По отношение на последващите доставки, въз основа на приложените документи, в т.ч. оборотни ведомости и главна книга на счетоводни сметки за ревизирия период, вещото лице е установило, че дружеството жалбоподател е реализирало приходи от продажби на стоки и услуги. Извършените въз основа на процесните фактури разходи участват при формирането на резултата от осъществяваната от страна на дружеството стопанска дейност за 01.05.2021г. – 31.12.2022г., но предвид липсата на аналитично описване, в т.ч. по вид, параметри и други отличителни белези на стоката не може да се обвърже пряко закупените и продадени стоки. Вещото лице посочва, че количествата изписани стоки за дейността са в големи количества, което не отговаря на потребностите на основната дейност на дружеството, като се установява наличие на други доставчици на идентични стоки през процесния период.

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

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество е НЕОСНОВАТЕЛНА, по следните съображения:

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

Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, съгласно приложената Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на определените му правомощия, в резултат на надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК със ЗВР ЗВР/ №Р-22221523000401-020-001 от 30.01.2023 г., изменена със ЗИЗВР/ № Р-22221523000401-020-002 от 02.05.2023 г. и при спазване на разпоредбата на чл. 114, ал.3 ДОПК за удължаване срока на ревизията.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Представените писмени и веществени доказателства, удостоверяват наличието на квалифициран електронен подпис на издателите на акта. В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният

РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в 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). "ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2" ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с 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. Жалбоподателят следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда 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 е останал недоказан.

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

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на 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, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 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 елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например 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.**

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 на получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

В разглежданият случай ревизиращият орган е приел, че не следва право на данъчен кредит за „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД общо в размер на 122 065, 39 лв. по фактурирани консумативи в особено големи размери, от около 31 775 и 320 000 термо ролки, хартия, класьори, а също и лаптопи, телефони, таблетки, без данни за модел, марка, операционна система, гаранционен срок, по фактури издадени от "ЮИС КОМЕРС" ЕООД, "СТРЕЙФ ИНВЕСТ 77" ЕООД; "КАКОВСКИ КОНСУЛТ" ЕООД; "ВЛАДЛЕНА ИНВЕСТ" ЕООД; "ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63" ЕООД и "РЕ-ЕЛ-ТЕХ88" ЕООД, както и за консултантски услуги, по три фактури издадени от "ЮИС КОМЕРС" ЕООД. За последните жалбоподателят представя договори от 5.8.2021г.; 25.08.2021г. и от 3.9.2021г., както и приемо-предавателни протоколи от 17.09.2021г.; 21.09.2021г. и 30.9.2021г. /стр. 190, том II/ от делото, в които като предмет се сочи „консултации по икономически и юридически казуси“ с посочени стойност, съвпадаща с тези по издадените фактури. Така представените документи не може да се приеме, че удостоверяват реално доставени консултантски услуги, тъй като от една страна не позволяват да се установи естеството, характера и обема на процесната услуга, за да бъде идентифицирана по параметри и срокове за изпълнение, а от друга страна липсват данни и за физическия изпълнител на тази услуга, които следва да са лица с необходимата квалификация, с каквито "ЮИС КОМЕРС" ЕООД безспорно не е разполагал. При липса на данни относно характера, вида, обема и начина на предоставяне на услугите, предметът на доставките не може да бъде идентифицира, не може да се счита за доказано ползването им от жалбоподателя за последващи облагаеми доставки. В тази връзка настоящият съдебен състав намира за правилни и законосъобразни изводите на ревизиращия орган, както и на решаващия орган за липса на реално извършена доставка по така издадените от "ЮИС КОМЕРС" ЕООД фактури.

Правилно и законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит и по фактурите, документиращи доставки на стоки - термо ролки, хартия, класьори, лаптопи, телефони, таблетки, доколкото в представените документи /стокови разписки и др. счетоводни документи/ липсва идентификация на същите, липсват доказателства за транспортирането им от контрагентите, като не е посочено и място на доставката. Тези констатации са потвърдени и от приетата по делото експертиза, в която вещото лице сочи, че стоките не са индивидуализирани по вид, параметри и др. отличителни белези, които пряко да свързват процеса на покупко-продажби. Не може да се приеме, че се касае за реално доставени от посочените доставчици конкретни стоки и предвид обстоятелството, че такива за предходни и процесните периоди са доставяни от други доставчици на жалбоподателя като „БОНОВ ТРЕЙД“ ЕООД и „МИРА“

ЕООД, „ДАТЕСК“ ЕООД; „ДЕЙЗИ ТЕХНОЛОДЖИ“ ООД и др., констатирано както от ревизиращите органи на стр. 4 от РД, така и от решаващия орган на стр. 11 от решението. Счетоводното отразяване на фактурите при доставчиците не може да се приеме, че обосновава право на данъчен кредит, след като не е доказано, че същите документират реално извършена доставка.

По делото не е доказан и другият необходим елемент за признаване правото на данъчен кредит, а именно, въпросните стоки да са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В хода на ревизията жалбоподателят не е представил доказателства за изписването на стоките по съответните счетоводни сметки, съгласно изложените на стр. 17 от РД констатации. Същевременно в приетата по делото ССЕ вещото лице изрично посочва, че така закупените стоки не могат да се обвържат с последващи облагаеми доставки, като липсва пряка и непосредствена връзка между закупени и продадени стоки, предвид липсата на счетоводна аналитичност за това, както и особено големина количества изписани стоки, което не отговоря на потребностите съобразно основната дейност на дружеството и предвид наличието на други доставчици на идентични стоки през ревизирания период. При съвкупната преценка на доказателствата, съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки и услуги от страна на процесните доставчици. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, стокови разписки и фискални бонове за извършено плащане, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените в хода на ревизията доказателства.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стока съответно услуга по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура

следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на спорните услуги и стоки по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит. Допълнителни аргументи в тази насока е обстоятелството, че ревизираното лице търгува с процесните доставчици, като последователно и незабавно преминава към следващ, след deregистрирането по ЗДДС на предходен такъв проследено на стр. 17 от РД. Същевременно се установява наличие на други доставчици на идентични стоки през процесните периоди.

По изложените съображения РА в частта на непризнато право на данъчен кредит в размер на общо в размер на 122 065, 39 лв. по фактури, издадени от "ЮИС КОМЕРС" ЕООД, "СТРЕЙФ ИНВЕСТ 77" ЕООД; "КАКОВСКИ КОНСУЛТ" ЕООД; "ВЛАДЛЕНА ИНВЕСТ" ЕООД; "ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63" ЕООД и "РЕ-ЕЛ-ТЕХ88" ЕООД следва да бъде потвърден.

РА се явява правилен и законосъобразен и в частта на непризнато на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС право на данъчен кредит в размер на 6 279,03лв. по фактурите, издадени от „ПРИВИА“ АД, съгласно представения договор за наем № 2000110/10.01.2020г. на лек автомобил марка М. GLD 350 D 4МАТІК. Разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В хода на ревизията, както и в хода на съдебното производство не се представиха доказателства, документираните разходи за

наемната цена на автомобила и разходите за експлоатацията им да са свързани с икономическата дейност на ревизираното лице. Това се потвърждава и от приетото по делото заключение на СЕС, която не установява наличието на пътни книжки, нито аналитично заведени разходи за експлоатацията на автомобила, поради което вещото лице дава заключение, че тези разходи не могат да се отнесат като необходимо присъщи за дейността на дружеството. Следователно ревизираното лице не доказва заплатените услуги за наем на лекия автомобил да са ползвани за целите на извършваната от него икономическа дейност.

По тези съображения, жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло, като предвид изхода на производството в полза на Дирекция ОДОП - С. следва да бъде определено юрисконсултско възнаграждение. Жалбоподателят е направил възражение за прекомерност на така претендираното от ответника възнаграждение, с оглед на което съдът съобрази следното:

В решение от 25.01.2024 г. по дело С-438/22 на СЕС са изложени съображения, че с оглед предимството на правото на Съюза, националният съд е натоварен в рамките на компетентността си с прилагане на разпоредбите на правото на Съюза, като е длъжен в случаите, когато това се налага да вземе решение да остави без приложение всяка национална правна уредба или практика по законодателен или друг конституционен ред. СЕС, в същото решение е приел, че Наредба № 1/09.07.2004 г. е издадена от съсловна организация - Висш адвокатски съвет, макар и по законова делегация, която определя минимални размери на адвокатските възнаграждения, под размера на които не може да се договаря по - ниско възнаграждение на адвокат, нито съдът разполага с това право съгласно нейните разпоредби. В решението си СЕС е развил доводи, че процесната Наредба нарушава забраната по чл. 101, ал. 4 от ДФЕС (ограничение на конкуренцията), поради което националният съд може да откаже да приложи националното законодателство. При въведеното ограничение от Висшия адвокатски съвет за размера на минималните размери на адвокатските възнаграждения, в решението на СЕС е прието, че с него в Наредбата е налице ограничение на конкуренцията "с оглед на целта" по смисъла на чл. 101, параграф 1 от ДФЕС, във връзка с чл. 4, параграф 3 ДЕС. Именно с въведената от СЕС забрана на ограничаващите конкуренцията споразумения и практики, съдът категорично е приел, че националният съд е длъжен да не приложи национална правна уредба, вкл. и когато предвидените в тази наредба минимални размери отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги. В решението си СЕС е приел и въз основа на предходно решение по съединени дела С-427/16 и С-428/16 - т. 51, че определянето на минималните размери на адвокатските възнаграждения и установяването им като задължителни с национална правна уредба, е равнозначно на хоризонтално определяне на задължителни минимални тарифи, което е забранено от чл. 101, параграф 1 от ДФЕС.

Оттук следва да се приеме, че предвид решението на СЕС по дело С-438/22 и предвид обема на защита, проведена от процесуалния представител на ответника при разглеждане на делото възнаграждение в размер на 10 487 лв. е прекомерно.

Въпреки високия материален интерес, следва да се съобрази видът и количеството на извършените процесуални действия, както и обстоятелството, че въпреки, че производството се е развило в няколко проведени съдебни заседания процесуалната активност е била на жалбоподателя. Няма пречка съдът служебно да намали размера на възнаграждението, като определи такъв под минимума, предвиден в Наредба № 1/09.07.2004 г. /В този смисъл Решение № 4125 от 04.04.2024 г. по адм. д. № 9209/2023 Г., I отд. на ВАС; Определение № 4941 от 18.04.2024 г. по адм. дело № 2438/2024 г. на ВАС и др. /.

Предвид всичко изложено, претендираното юрисконсултско възнаграждение следва да се редуцира, като на основание чл. 161, изр. 3 от ДОПК на Дирекция ОДОП следва да се присъдят разноски в общ размер на 1 000 лв. за юрисконсултско възнаграждение, съобразно предоставеното процесуално представителство.

Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК Административен Съд С. град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД срещу Ревизионен акт/РА/ №Р-22221523000401-091-001 от 25.07.2023 г. и Ревизионен акт №П-22221523149172-003-001 от 04.08.2023 г. за поправка на ревизионен акт /РАПРА/, потвърден с Решение № 1372/27.09.2023г. на директора на Дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА „ВАЛЕНТИНО СЕРВИЗ 2“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 000 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: