

РЕШЕНИЕ

№ 297

гр. София, 18.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 06.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **10265** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Балан 2008“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Д. Т. с адрес за призоваване и съобщения: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, чрез адв. П. М. против Ревизионен акт № Р-22221518005761-091-001/16.06.2020г., издаден от И. Р.-началник сектор, възложил ревизията и А. И.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1365/04.09.2020 г. на директора на Д "ОДОП"С. при ЦУ на НАП, с който за данъчни периоди от м. 05.2016г., до м. 01.2017г. , м. 04.2017г. от м. 06.2017г. до м. 10.2017г. и от м. 01.2018г. до м. 08.2018г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 377 513,69 лв. по фактури, издадени от доставчиците „Ем Трейд София“ ЕООД, „Хамър 2000“ ЕООД и „Девин Инвест“ ЕООД и са начислени лихви за забава в размер на 107 173,13 лв.

В жалбата се навеждат доводи, че оспорения РА, потвърден с Решение № 1365/04.09.2020 г. на директора на Д"ОДОП" е незаконосъобразен и необоснован, издаден при нарушение на процесуалните и материални разпоредби на ДОПК. Изтъква се, че по отношение на предходните доставчици не са направени отрицателни констатации при извършените насрещни проверки, а на база извършени им ревизии и обстоятелства, които не са били проверени по настоящето ревизионно производство.

Извършените РА на посочените доставчици не са влезли в сила, поради което не могат да служат като доказателство по настоящето производство. Сочи се, че органът по приходите не е обсъдил възраженията на ревизираното лице, като в РА се констатира несъответствие между изразеното становище за частична основателност на възражението, но не става ясно кои именно наведени доводи са приети за основателни. За всеки от спорните доставчици са изложени аргументи. Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 137 973,83 лв. за периодите от май до октомври 2016 г. по фактури, издадени от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД с предмет на доставките стоки- гъби, билки и кестени , както и услуги-извършени СМР, възраженията на жалбоподателя се изразяват в следното: дружеството има необходимия технически, технологичен и кадрови потенциал да извърши доставките, като липсват отрицателни констатации по повод конкретната доставка, а изводите на органа за липса на реалност се основават единствено на РА /невлязъл в сила/ на „Девин инвест“ ЕООД, при която по отношение на предходния му доставчик на стоката „Сивиков“ ЕООД, не е признато правото на данъчен кредит. Аргументите на жалбоподателя са свързани и с Решение на директора Д“ОДОП“, издадено по повод РА на „Лип интернешънал“ ЕООД, в което доставките от „Сивиков“ ЕООД към „Девин инвест“ ЕООД са признати за реални. Използвани са цитати от същото решение. Твърди се още, че независимо, че ревизираното дружество не е представило исканата от ревизиращия орган справка за обектите на които са извършени СМР, то от представените от „Девин инвест“ ЕООД документи – договори, приемо-предавателни протоколи, актове образец 15 е виден обектът на който са извършвани СМР.

По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 231 348,86 лв. за периодите от месец юни 2017 г. до месец август 2018 г. по фактури, издадени от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, жалбоподателят изтъква, че като основание за отказ на правото на данъчен кредит са послужили единствено констатациите в изготвения и невязъл в сила РА от 18.11.2019г. на доставчика, докато е налице издаден РА/влязъл в сила/на „Еко Булгарплод“ ЕООД с който се признават за реални доставките между „Еко Булгарплод“ ЕООД и „Балан 2008“ ЕООД и неговия предходен доставчик „Ем трейд София“ ЕООД.

По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 191,00 лв. за периодите от месец юни 2016 г. до месец август 2018 г. по всички фактури /с изключение на фактура №351/14.04.2016 г. с предмет на доставката товарен автомобил/, издадени от „ХАМЪР 2000“ ЕООД, отново се изтъква като единствено основание за непризнаване на правото на данъчен кредит, издаденият РА от 18.11.2019г. Сочи се, че изводите на ревизиращия орган се оборват с констатациите, направени в РА, издаден на „Еко Булгарплод“ ЕООД, чийто доставчик е било „Балан 2008“ ЕООД, а транспортът извършван от „Хамър 2000“ ЕООД, като по тази ревизия доставките са признати за реални.

Заявено е искане да се отмени изцяло оспорения РА, потвърден с Решение № 2131/17.12.2019г. на директора на Дирекция "ОДОП"- С..

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. М.,

която поддържа жалбата и претендира разноски. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът-директор на Дирекция "ОДОП", редовно призован, се представлява от процесуален представител юрк. Б., която оспорва жалбата. В хода по същество моли да се отхвърли жалбата, като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и възразява за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Представителят на СГП изразя становище за основателност на жалбата.

Съдът, след като обсъди събраните по делото доказателства и във връзка с доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221518005761-020-001 от 21.09.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 19.10.2018 г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „БАЛАН 2008“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 30.04.2016 г. до 31.08.2018 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване, тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 19.12.2018 г. Със Заповеди №Р-22221518005761-020-002 от 07.12.2018 г. и №Р-22221518005761-020-003 от 14.01.2019 г., издадени от органа, издал първоначалната ЗВР, е продължен срокът за извършване на ревизията до 18.01.2019 г., съответно до 18.03.2019 г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК във връзка с подадена от „БАЛАН 2008“ ЕООД молба ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22221518005761-023-001 от 15.01.2019 г. и съответно възобновено със Заповед №Р-22221518005761-143-001 от 16.04.2019 г. На 17.05.2019 г. ревизионното производство е спряно отново със Заповед №Р-22221518005761-023-002 и съответно е възобновено със Заповед №Р-22221518005761-143-002 от 31.03.2020 г. Горното е направено във връзка с възложени на основни доставчици на дружеството ревизии, изходът от които е от значение за определяне на задълженията на „БАЛАН 2008“ ЕООД по ЗДДС за спорните данъчни периоди. Процесните заповеди са издадени от органа, издал първоначалната ЗВР.

И. М. Р. е определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518005761-092-001 от 18.05.2020 г., връчен по електронен път на 19.05.2020 г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено възражение, обсъдено от органите по приходите в РА и прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221518005761-091-001/16.06.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“

в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.06.2020 г.

С оспорвания акт за данъчни периоди от м. 05.2016 г. до м. 01.2017 г., м. 04.2017 г., от м. 06.2017 г. до м. 10.2017 г. и от м. 01.2018 г. до м. 08.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 377 513,69 лв. по фактури, издадени от следните доставчици: „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ХАМЪР 2000“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в общ размер на 107 173,13 лв.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

Установено е, че през ревизираните периоди основната дейност на „БАЛАН 2008“ ЕООД е търговия с диворастящи гъби, билки, горски плодове, охлюви и кестени. Същата е извършвана в следните обекти:

- обект, находящ се в [населено място], [улица], блок отстрани на „К.“, 2-ри портал, нает от ТПК „Х. АМБАЛАЖ“, съгласно приложен договор за наем;

- помещение, находящо се в [населено място], Студентски град, [жилищен адрес] нает от СТУДЕНТСКИ СТОЛОВЕ И ОБЩЕЖИТИЯ.

За осъществяване на дейността си дружеството разполага с кадрова обезпеченост, като видно от данните в информационния масив на НАП за периода в „БАЛАН 2008“ ЕООД са назначени пет лица на трудов договор - четири на длъжности „заготвител билки“ и едно лице на длъжност „общ работник“

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 13.08.2018 г. на ревизираното лице са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с които от жалбоподателя са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирия период, в това число: оборотни ведомости и главни книги, хронологии на счетоводни сметки, информация за начина на финансиране на дейността, притежавани лицензии и други. От задълженото лице са изискани и документи, релевантни за доказване на реалността на декларираните през ревизираните данъчни периоди доставки от горесцитираните дружества. Представените от „БАЛАН 2008“ ЕООД доказателства са подробно описани в констативната част на ревизионния доклад.

На 15.05.2019 г. от органите по приходите е извършено посещението на адреса за кореспонденция на дружеството, където са проверени първичните счетоводни регистри и търговски документи в оригинал, удостоверено с Протокол

№1602536/15.05.2019 г.

С Протоколи №1608923/22.04.2020 г., №1608924/22.04.2020 г. и №1608925/22.04.2020 г. са присъединени доказателствата и констатациите, събрани в хода на извършените ревизии на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ХАМЪР 2000“ ЕООД.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани и насрещни проверки на горечитираните доставчици на дружеството и са извършени справки за относими за тях обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани на страници от 16 до 30 на РД.

За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, „ХАМЪР 2000“ ЕООД и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, връчени по електронен път. От процесните доставчици са представени документи и писмени обяснения.

След анализ на събраните доказателства и съпоставката им с информационния масив на НАП ревизиращите са заключили, че не се доказва реалното получаване от ревизирувания субект на посочените в спорните фактури стоки и услуги. Изводите на органите по приходите за това са следните:

- относно „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ООД:

Предмет на доставките, фактурирани от процесния доставчик, са услуги /„СМР по договор“ и „услуги по договор“/ и стоки /„пачи крак“, „челадинка“, „сухи гъби“, „трюфел“ и „билки – кантарион, липа и равнец“/. С цел удостоверяване реалността по същите от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ООД са представени копия от фактурите, издадени на ревизираното лице, фискални бонове към част от тях и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставката стоки. От процесния доставчик са приложени още копия от фактури, издадени от предходни доставчици по веригата, а именно „ПРОФИЛ КОМЕРС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /предмет на доставките услуги по договор/, „КОРОГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /предмет на доставките услуги по договор/ и „СИВИКОВ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /предмет на доставките СМР по договор; кестени; шипка; цвят бъз; плод бъз; боровинка; сухи гъби/ и фискални бонове към същите, както и фактури, издадени от „ХАМЪР 2000“ ЕООД на „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД във връзка с транспорта на стоките до „БАЛАН 2008“ ЕООД. От проверяваното дружество са приложени още обратна ведомост и извлечения от счетоводни сметки /701 „приходи от продажба на стоки“; 702 „приходи от продажба на услуги“; 4532 „начислен ДДС при продажби“; 410/1 „клиенти в лева“; 401/1 „доставчици в лева“; 303 „стоки на склад“ и 202 „сгради и конструкции“.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали доказателства за реалността по доставките и от „БАЛАН 2008“ ЕООД. От жалбоподателят са приложени копия от фактурите, издадени от спорния доставчик; фискални бонове към същите; стокови разписки и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставките стоки; договор и протоколи акт образец 19 към фактурите с предмет на доставките услуги. От жалбоподателя обаче не са ангажирани документи, които да установяват

на кои обекти са извършени СМР.

Органите по приходите са извършили и проверки в програмните продукти на НАП. Констатирано е, че „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД е дружество, deregистрирано по ЗДДС при установени обстоятелства по реда на чл. 176 от закона. Посочено е също така, че доставчикът е с рисков профил и за проверяваните периоди декларира големи обороти и данък за внасяне или възстановяване в минимални размери. На следващо място е изложено, че сочените като предходни доставчици по веригата /„СИВИКОВ“ ЕООД, „КОРОГРУП“ ЕООД и „ПРОФИЛ КОМЕРС“ ЕООД/ са „буферни дружества“ и същите отново са с рисков профил в системата на НАП. Изтъкнато е и обстоятелството, че адресът за кореспонденция и този, в който се намират оригиналните счетоводни документи и регистри, е същият, като този деклариран от ревизираното лице.

Едновременно с горното е установено, че на „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД са извършени ревизии по ЗДДС за периодите от 01.04.2015 г. до 30.06.2016 г. и от 01.07.2016 г. до 31.05.2017 г., приключили с издаването на РА №P22002216005719-091-001 от 14.03.2017 г. и №P-22221519000998-091-001 от 12.11.2019 г. В хода на същите не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на дружеството по фактурите, издадени от горесцитираните предходни доставчици по веригата. Също така доставките, фактурирани към „БАЛАН 2008“ ЕООД, са определени като недействителни. В подкрепа на изложеното е констатирано, че от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД не са декларирани обороти от Z отчетите на ЕКАФП, от които се твърди, че са издадени фискалните бонове, прикрепени към фактурите, издадени на „БАЛАН 2008“ ЕООД през ревизираните данъчни периоди.

- относно „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД:

От процесното дружество са представени копия от фактури, издадени на ревизираното лице, с предмет на доставките стоки /„диворастящи гъби“, „шипка“, „бланширани гъби“, „билки“, „боровинка“, други/ и „услуга по договор“; фискални бонове към част от фактурите; складови разписки и приемо-предавателни протоколи към фактурите с предмет на доставка стоки; 12 броя изкупни листове с посочени данни за лицата, събрали диворастящите гъби; договор за ремонтни дейности на товарни автомобили от 10.06.2018 г., сключен между „БАЛАН 2008“ ЕООД, в качеството на възложител, и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, в качеството на изпълнител, с предмет на договора извършване на диагностика и ремонт на шест броя товарни автомобили с части и консумативи на възложителя в сервизна база на изпълнителя; заявки по договора; протоколи за извършени ремонтни дейности и определяне на възнаграждение; обратна ведомост и извлечения от счетоводни сметки /701 „приходи от продажба на стоки“; 702 „приходи от продажба на услуги“; 4532 „начислен ДДС при продажби“; 410/1 „клиенти в лева“; 303 „стоки на склад“; договор за наем на обособена част от складово помещение, находящо се в [населено място], [община], сключен между „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, в качеството на наемодател, и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, в качеството на наемател; договор за превоз от 01.06.2017 г., с който „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, в качеството си на товародател, възлага на „ХАМЪР 2000“ ЕООД, в качеството на превозвач, да

извършва срещу възнаграждение превоз на диворастящи гъби и плодове; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; главна книга за периода от м. 06.2017 г. до м. 08.2018 г.

Представени са и писмени обяснения, в които е посочено, че „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД осъществява дейността си от наета складова база, находяща се в [населено място], [община]. От дружеството е декларирано още, че продадените на „БАЛАН 2008“ ЕООД диворастящи гъби са закупени от физически лица и същите са продадени без преработка на ревизираното лице, като транспортът и товаро-разтоварните дейности са осъществени от служители на превозвача „ХАМЪР 2000“ ЕООД.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали документи от значение за установяване на реалността на сделките и от жалбоподателя, в качеството му на страна по фактурираните доставки. Задълженото лице е представило спорните фактури, придружени с фискални бонове; приемо-предавателни протоколи и складови разписки към фактурите с предмет на доставката стоки. По отношение на фактурираните услуги са приложени допълнително и копие от горесцитирания договор, както и протоколи акт образец 19.

Отделно от това, органите по приходите са извършили и проверка в програмните продукти на НАП за относими обстоятелства за доставчика. Установено е, че „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД е дружество, което не разполага с кадрова и материално-техническа обезпеченост. Констатирано е също така, че доставчикът е с рисков профил, като за периода на проверката декларира големи обороти и данък за внасяне или възстановяване в минимални размери.

На следващо място е посочено, че на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.04.2016 г. до 31.12.2018 г., приключила с издаването на РА №Р-22221719000618-091-001/18.11.2019 г., с която не са признати за реални декларираните от дружеството доставки към „ХАМЪР 2000“ ЕООД и „БАЛАН 2008“ ЕООД. В хода на ревизията е извършен и анализ на представените от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД изкупни листове, като са извършени насрещни проверки на лицата, брали диворастящите гъби. Установено е,

че същите не доказват по безспорен начин получаването от страна на доставчика стоки. Горното се потвърждава и от липсата на доказателства за транспорта на стоки в посочените размери до базата на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, както и с липсата на приложения от физическите лица разрешителни за бране на гъби и билки, издадени от съответните общински и горски органи. Изтъкнато е, че не са ангажирани доказателства във връзка с разплащането към процесните берачи. Също така е установено, че съгласно приложените документи част от берачите са достигнали оборота за регистрация по ЗДДС, но въпреки това същите нямат регистрация по закона. В хода на ревизията е изследвана и възможността на „ХАМЪР 2000“ ЕООД да извърши превоза на диворастващите гъби, билки и плодове от базата на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД до наетото помещение на „БАЛАН 2008“ ЕООД. След анализ на представените доказателства ревизиращите са заключили, че същата не е доказана, тъй като не са ангажирани пътни листове, заявки, протоколи и други, установяващи как е формирана цената на услугата. В заключение, с горещитирания РА е направен извод, че не се доказва и реалното функциониране на самия склад в [населено място], тъй като не са налице данни нито за плащане на наем и битово-комунални разходи, нито такива за регистрацията му в Агенцията по храните. Относно фактурираните от доставчика СМР към „БАЛАН 2008“ ЕООД и „ХАМЪР 2000“ ЕООД е прието, че същите отново не документират реално осъществени сделки, а представляват способ за генериране на данъчен кредит. Така от органите по приходите е посочено, че нито „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД разполага с необходимата кадрова и материално-техническа обезпеченост да осъществи същите, нито с такава разполагат сочените от него предходни доставчици.

- относно „ХАМЪР 2000“ ЕООД:

От доставчика са ангажирани копия от издадените на „БАЛАН 2008“ ЕООД фактури /същите са с предмет на доставката

транспортни услуги, а по фактура №[ЕГН]/14.04.2016 г. товарен автомобил Ф. Транспортер/; приемо-предавателни протоколи към фактурите за доставка на транспортни услуги; копия от лицензи с номера №299180003 и №9918 за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, издадени от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията; удостоверения за регистрация на транспортни средства, имащи право да превозват суровини и храни, издадени от Областна дирекция по безопасност на храните към Министерство на земеделието; застрахователни полици за автомобили с титуляр „ХРИС ТРЕЙД 2016“ ЕООД; нотариално заверен договор за покупко-продажба на МПС от 14.04.2016 г., сключен между „ХАМЪР 2000“ ЕООД, в качеството на продавач, и „БАЛАН 2008“ ЕООД, в качеството на купувач; оборотни ведомости и извлечения от счетоводни сметки /400/1 „доставчици в лева“; 410/1 „клиенти в лева“; 420/1 „персонал“; 600 „разходи за материали“; 702 „приходи от продажба на услуги“/.

В хода на насрещната проверка ревизиращите са установили, че проверяваното дружество се явява едновременно и доставчик, и клиент, на „БАЛАН 2008“ ЕООД. В тази връзка от „ХАМЪР 2000“ ЕООД са представени копия от фактурите, издадени му от жалбоподателя през ревизираните данъчни периоди и фискални бонове към същите. Предмет на доставките са „услуги по договор“. От проверяваното дружество са представени още копие от договор за осигуряване на сервизна услуга по пълна диагностика и ремонт на товарни автомобили от 01.06.2018 г., сключен между „ХАМЪР 2000“ ЕООД, в качеството на възложител, и „БАЛАН 2008“ ЕООД, в качеството на изпълнител, както и заявки и констативни протоколи за извършени авторемонтни услуги /преглед техническото състояние и компютърна диагностика; смяна масло; смяна ремък; смяна на накладки; ремонт на охладителна система; боядисване на капак и врати; ремонт на диференциал; ремонт на

ходова част и окачване; други/.

Ревизиращите са извършили и проверки в програмните продукти на НАП, при които е установено, че „ХАМЪР 2000“ ЕООД е дружество, дерегистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС на 21.03.2019 г. Констатирано е още, че фактурираните през ревизираните данъчни периоди доставки на услуги към „БАЛАН 2008“ ЕООД са във връзка с извършен транспорт на стоките, закупени от ревизираното лице от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД. В тази връзка органите по приходите са посочили, че в хода на извършената ревизия на „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД не е установена нито реалността на доставките, фактурирани към „БАЛАН 2008“ ЕООД, нито реалното транспортиране на стоките от „ХАМЪР 2000“ ЕООД до складова база на жалбоподателя. В подкрепа на изложеното е изтъкнато и обстоятелството, че от спорния доставчик не са ангажирани нито пътни листове, нито доказателства как са формирани цените на услугите.

С оглед гореизложеното ревизиращите са заключили, че горецитираните доставки на стоки и услуги, фактурирани от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД и „ХАМЪР 2000“ ЕООД, не отразяват реално осъществени сделки. В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и 9 от ЗДДС на „БАЛАН 2008“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 377 513,69 лв. по фактури, издадени от следните доставчици:

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 137 973,83 лв. за периодите от май до октомври 2016 г. по фактури, издадени от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД.
2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 231 348,86 лв. за периодите от месец юни 2017 г. до месец август 2018 г. по фактури, издадени от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“

ЕООД.

3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 191,00 лв. за периодите от месец юни 2016 г. до месец август 2018 г. по всички фактури /с изключение на фактура №351/14.04.2016 г. с предмет на доставката товарен автомобил/, издадени от „ХАМЪР 2000“ ЕООД.

Отделно от горното, ревизиращите са приели, че фактурираните от „БАЛАН 2008“ ЕООД доставки към „ХАМЪР 2000“ ЕООД също не отразяват реално престирани услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. В подкрепа на това е изтъкнато, че в хода на ревизионното производство не са установени лица с квалификация за извършване на фактурираните ремонтни дейности, както и не са ангажирани доказателства за наличието на необходимата техническа обезпеченост на жалбоподателя да осъществи същите услуги. В заключение е посочено, че основната дейност на ревизираното лице се отличава значително от фактурираните доставки на услуги.

След обжалване на РА пред административния орган и обсъждане на възраженията на жалбоподателят е произнесено решение № 1365/04.09.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, в което след обсъждане на релевираните възражения, жалбата е приета за неоснователна и РА е потвърден изцяло.

За да се произнесе в посочения смисъл, решаващият орган приема, че при извършените насрещни проверки на доставчиците са представени документи, които сами по себе си не са достатъчни да докажат извършването на фактурираните доставки към жалбоподателя. Относно доставките на гъби, билки и плодове, фактурирани от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД са представени единствено копия от фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи и фискални бонове за извършено разплащане в брой. Предмет на

доставките са диворастящи гъби, билки и плодове. Съобразявайки разпоредбата на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ решаващият орган е констатирал липсата на договори, поръчки, заявки, електронна и друга кореспонденция във връзка със спорните доставки, информация за това кой, кога и къде е получил стоките, данни за произхода на стоките, както и доказателства, че същите са били налични в патримониума на процесните доставчици. В представените приемо-предавателни протоколи не са посочените имената на лицата, които са ги съставили, някои от тях са неподписани, което разколебава доказателствената им сила относно отразените в тях обстоятелства. Не са приложени документи във връзка с предаването на стоките, транспорта на същите - заявки за транспорт, пътни листове, товарителници, както и такива във връзка с извършеното заплащане по сделките – от спорните доставчици не са представени извлечения от фискалната памет на касовите апарати, а от представени извлечения от фискалната памет на касовите апарати от информационния масив на НАП „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД изобщо не е деклариран отчети от ЕКАФП за процесните периоди. Отбелязано е, че в хода на ревизионното производство от страна на „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД са представени копия от фактури, издадени от предходни доставчици и изкупни листове за събрани от физически лица гъби и плодове, но е прието, че същите са опровергани от органите по приходите. Посочено е, че не са налице и доказателства за това, че физическите лица разполагат с разрешителни за бране на гъби, а от извършената проверка в информационния масив на НАП се установява, че сочените предходни доставчици юридически лица също не притежават лицензи за търговия с такъв тип стока, въведен като условие в чл. 12 от Закона за храните. „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД не са доказали, че са вписани в Националния регистър, раздел „Храни от неживотински произход“, група 02, където са отразени всички пунктове за

търговия с диворастващи гъби, плодове и зеленчуци. Според органа няколкокостотин килограма гъби и плодове са посочени в един единствен изкупен лист, а такава количество не може да бъде събрано в един ден, както и не са събрани доказателства къде са съхранявани стоките до следващата им доставка. Констатирани са и разминавания в обясненията относно вида на доставените към „БАЛАН 2008“ ЕООД стоки, дадени от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД. Така от процесните доставчици е посочено, че доставят на жалбоподателя гъби в непреработен вид, а в част от представените фактури са записани сухи, бланширани гъби, замразени плодове.

Органът изтъква още, че не са налице доказателства и за реалното експлоатиране на склада в [населено място] от доставчика „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД - няма данни за наличието на хладилни камери, необходими за съхранението на такъв вид стоки, нито за заплащането на наем на „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, не са ангажирани и фактури за наем. Отбелязано е, че е налице фактическа свързаност както между ревизираното лице, така и между сочените доставчици. Така адресът за кореспонденция на „БАЛАН 2008“ ЕООД, „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и този, където се съхраняват оригиналните първични документи на дружествата, е един и същ. От друга страна складовата база на двата доставчика е една и съща, а представените документи са еднотипни, което води до извод, че едно и също лице води счетоводството и на двете лица.

При така установената фактическа обстановка органът извежда извод за липса на доказателства, които по безспорен начин да доказват реалността на доставките на стоки, по които жалбоподателят е упражнил спорното право на приспадане на данъчен кредит.

Същият извод е формиран и по отношение липса на реални

доставки на услуги от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД. Акцентирано е върху нуждата от доказване на резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използването на полученото, както и удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Посочено е, че с цел доказване реалността на същите от страна на жалбоподателя и неговите доставчици са предоставени единствено процесните фактури, протоколи акт образец 19 и платежни документи, които по своя характер са частни документи и не се ползват с материална доказателствена сила. Наличието на плащане по спорните доставки също не е елемент от фактическия състав на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Поради спецификата на процесните доставки - СМР и авторемонтни услуги, органът е отбелязал, че е нужно изпълнителите да разполагат с материална, кадрова и техническа обезпеченост. Относно доставките, фактурирани от „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД, не става ясно къде са извършени СМР, с какви материали, от кои лица, предаден ли е резултатът от извършените услуги и какви точно СМР са извършени. Такива доказателства не са ангажирани нито от ревизираното лице, нито от сочения доставчик. От „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД с цел удостоверяване ползването на предходни доставчици по веригата са приложени единствено копия от фактури. Липсва водена търговска кореспонденция, актове образец 19, доказателства за извършено плащане, както и такива, че спорните дружества са разполагали с необходимата материална и кадрова обезпеченост да изпълнят доставките. Не са налице и данни за предаване на строителни материали от страна на „БАЛАН 2008“ ЕООД, както и такива за закупуването им.

Относно доставките на авторемонтни услуги, фактурирани от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД към жалбоподателя по договор от 10.06.2018г. по силата на който „Балан 2008“ ЕООД възлага на

„Ем Трейд София“ ЕООД да извърши диагностика и ремонт на бр. товарни автомобили, собственост на трето лице /л.789-816 от приложение №4/ , е отбелязано, че не става ясно кои лица са извършили същите, тъй като видно от програмните продукти на НАП през процесните периоди доставчикът не е разполагал с кадрова обезпеченост. Не са ангажирани и доказателства къде са извършени авторемонтните услуги, а за такъв тип дейности се изисква сервиз с необходимата материално-техническа обезпеченост.

Относно транспортните услуги, фактурирани от „ХАМЪР 2000“ ЕООД, процесните фактури се отнасят конкретно за транспорт на стоки до „БАЛАН 2008“ ЕООД във връзка с доставки, фактурирани от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД органът е приел, че се касае за абсолютна симулация на облагаеми доставки-транспортни услуги и предвид, че такива доставки не са доказани, то логичен е изводът, че и процесните транспортни услуги не са извършени. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС и данъкът не е станал изискуем съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от с.з. Същевременно ревизираното лице не може да не е знаело, че транспортните услуги не са били извършени, доколкото „БАЛАН 2008“ ЕООД, „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД са фактически свързани предвид обстоятелството, че същите се помещават на един и същ адрес, където се съхраняват и оригиналните им документи- адресът за кореспонденция на „БАЛАН 2008“ ЕООД и „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД е един и същ, а „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД ползват една и съща складова база в [населено място].

Органът сочи, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба, като изводът за знание в ревизираното лице относно факта на

извършване на данъчни измами в конкретния случай се обосновава с формалния начин на документиране на договорните им отношения и липсата на документи относно резултата по доставките.

Въз основа на всички описани факти и обстоятелства, решаващият орган стига до извод за липса на доставка по фактурите, издадени от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД; „ДЕВИН ИНВЕСТ“ ЕООД и „ХАМЪР 2000“ ЕООД, поради което потвърждава РА като правилен и законосъобразен.

В хода на съдебното производство като доказателства от страна на жалбоподателя са ангажирани ССЧЕ на вещо лице и разпит на свидетел. Видно от заключението на експертизата, оспорена частично от ответника, в таблица 1 са посочени всички фактури, издадени от процесните доставчици към жалбоподателя, част от които не са приложени по делото, фактурите, издадени от „Девин Инвест“ ЕООД и „Ем Трейд София“ ЕООД към жалбоподателя са плащани в брой, като за някои от тях няма данни как е извършено плащането, а за по-голямата част от тях не е приложен документ удостоверяващ плащането. За фактурите, издадени от „Хамър 2000“ ЕООД само четири са приложени към делото, плащането е следвало да бъде по банка, а като документи удостоверяващи плащането е приложен такъв само по фактура № 546/31.05.2018г. Вещото лице е отбелязало, че някои от приложените касови бонове са нечетливи, поради химизиране на хартията и изминалото време. Като документи, издавани за процесните доставки е посочена съответната фактура и протокол или стокова разписка, но не по всички фактури, а за доставките от дружеството „Хамър 2000“ ЕООД са приложени товарителници и приемо-предавателни протоколи между „Девин Инвест“ ЕООД и „Балан 2008“ ЕООД като в тях е посочен за превозвач „Хамър 2000“ ЕООД, както и приключвателни протоколи. Процесните доставки са осчетоводени в счетоводните книги на жалбоподателя, както и в тези на процесните доставчици. Налице е редовно водено

счетоводство от „Балан 2008“ ЕООД, както и от „Хамър 2000“ ЕООД, „Ем трейд София“ ЕООД и „Девин инвест“ ЕООД. Относно въпроса за произхода на стоките вещото лице е заключило, че предходен доставчик на „Ем Трейд София“ ЕООД са физически лица, приложени са изкупни листи за периода м.06-м.08.2018г. Доставчикът „Девин инвест“ ЕООД е получило стоките от физически лица и фирма „С.“, за което се съди по отразените в сметка 303 „Стоки“ фактури. Доставкаите от „Хамър2000“ ЕООД са документирани във фактури и приемо-предавателни протоколи, като в горния десен ъгъл е посочен вида на транспортното средство, с което е превозвана стоката. По отношение на материален, кадрови и технически ресурс на процесните доставчици, вещото лице е използвало данните, събрани в хода на ревизията. За „Девин инвест“ ЕООД е посочено, че разполага със складова база в [населено място], [община]/приложено копие на нотариален акт и извлечение от сметка 202 „Сгради“. За „Ем Трейд София“ ЕООД е посочено, че няма собствени ДМА и МПС, но ползва под наем складова база в [населено място], [община] и офис под наем в [населено място]. За „Хамър 2000“ ЕООД се установява, че ползва под наем МПС-та, собственост на „Динера транс“ ЕООД, притежава транспортни лицензи и разрешителни за транспортна дейност. Според вещото лице доставчиците имат материална и техническа обезпеченост за извършване на спорните доставки. По отношение на кадровия ресурс се сочи, също по данни от РД, че „Девин инвест“ ЕООД е имал назначени по трудов договор лица, видно от справка от НАП към декември 2016г. „Ем Трейд София“ ЕООД няма назначени по трудов договор лица, „Хамър 2000“ ЕООД има назначени 3 лица по трудов договор. „Балан 2008“ ЕООД има назначени към 01.06.2020г. 4 лица на длъжност заготвител билки и 1 лице на длъжност продавач-консултант, общ работник, отчетник-счетоводство. Направен е извод за кадрова обезпеченост на доставчите. Описани са в табличен вид фактури, издадени от жалбоподателя към последващи контрагенти, съпътстващи стоката документи,

документи за плащане.

В проведен допълнителен разпит на вещото лице относно оспореното от ответника заключение за кадрова обезпеченост на „Ем трейд София“ ЕООД е посочено, че дружеството е сключило граждански договори с М. П., И. А. и В. П. с предмет събиране на диворастващи гъби.

По делото е разпитан свидетелят А. А., същият работил в „Хамър 2000“ ЕООД на трудов договор като шофьор на бус. Дружеството ползвало под наем около 10 буса. Многократно през периода 2016-2018г. превозвал за „Балан 2008“ ЕООД диворастващи гъби и билки от [населено място] към С., както и от „Ем трейд София“ ЕООД към „Балан 2008“ ЕООД. Управителят на „Балан 2008“ ЕООД Д. Т. контактувал директно с шофьорите или с управителя на „Хамър 2000“ ЕООД. Издаваните документи били товарителници, пътни листи и приемо-предавателен протокол.

При така установената фактическа обстановка, съдът съобрази следното от правна страна:

Ревизионното производство е извършено от компетентни органи и при спазване на процесуалните правила. Оспореният Ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите - чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. чл. 11, ал. 1, т. 1 и, ал. 3 от ДОПК и в предвидената от закона форма - чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които да са довели до ограничаване правото на защита на засегнатото лице. Ревизираното лице „Балан 2008“ ЕООД е надлежно уведомено за ревизията на 19.10.2018г, възложена със ЗВР № Р-22221518005761-020-001 от 21.09.2018 г., като на същото е предоставена възможност да представи писмени обяснения и документи, отнасящи се до обстоятелствата, подлежащи на установяване в ревизионното производство. Видно от приложеното копие на процесния РА№

P-22221518005761-091-001/16.06.2020г., същият е подписан с квалифициран електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, 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 /л.93-109 от делото/, за наличието на които са приложени удостоверения. Решение №1365 от 04.09.2020г. е подписано от заместник-директор на основание заповед № 930/20.11.2017г. на изпълнителния директора на НАП и Заповед № 7378/24.08.2020г., с която е разрешено ползването на годишен отпуск на директора на дирекцията за периода 03.09.2020г. до 11.09.2020г. вкл.

При провеждане на ревизията са събрани допустимите и относими писмени доказателства, като от анализа на същите са направени обосновани изводи относно размера на дължимия от ревизираното лице ДДС. Анализирани са всички обстоятелства, установени от събраните доказателства, в т.ч. представените от жалбоподателя, поради което доводите на последния за допуснати съществени процесуални нарушения са неоснователни.

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на

основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки/услуги. По делото няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, визирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС - доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица, а жалбоподателят притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред.

Въпросът за реалността на доставките е фактически и при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до установяване предаването на резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка - да бъдат представени доказателства за използване на полученото и физическото му наличие при ревизираното лице. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е

да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното, това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били налице основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

Наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването му - че доставките по фактурите са реално извършени, наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС за упражняване правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр.чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък. Прието е, че липсват доказателства за реалното осъществяване на доставките, респективно - липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

Съдът намира, че изводите на органите по приходите за липса на

реалност на доставките по спорните фактури, са правилни и законосъобразни.

Понятието "доставка на стоки" по смисъла на чл. 14, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл. 14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Евита-К"ЕООД: лицето, което

иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на "обективни факти" - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може "мълчаливо да свидетелства" относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на

стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право.

За доставката на услуги може да се изтъкне, че тя подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация.

Според легалната дефиниция, съдържаща се в чл. 8 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Общата формулировка на понятието "услуга" включва в себе си не само сделките, квалифицирани от гражданскоправна гледна точка като договори за изработка или поръчка, но и всякакви други сделки и правни действия, които могат да се определят като доставка по смисъла на чл. 8 и чл. 9 от ЗДДС и имат за предмет блага, различни от стока и пари в обръщение като законно платежно средство.

При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното - предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях

разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. И за тези доставки доказателствената тежест лежи върху жалбоподателя, доколкото ревизираното лице трябва да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на услуги.

С тази задача жалбоподателят не се справи. Въпреки ангажираната от него съдебно-счетоводна експертиза, то възприетите от органа обстоятелства остават необорени. Заключение на вещото лице не променя направените в хода на ревизионното производство изводи. Представените три броя граждански договори между „Ем Трейд София“ ЕООД и лицата М. П., приела да извършва услугата „закупчик“ на диворастящи стоки, да посредничи при сключване и извършване на сделките, да отговаря за транспортирането, натоварването и разтоварването, сортирани и препакетиране, документалното оформяне на документите, придружаващи стоките – приложение/, И. А. / със същата длъжност и задължения/ и В. П. /с със същата длъжност и задължения/ са сключени през м.02.2018г., а представената справка за изплатени доходи за 2018г. показва плащане на сумите през 2019г.т.е липсва икономическа и житейска логика лица, които реално изпълняват поставените в договора задължения да получават заплащане за възложените и изпълнени задачи едва на следващата година. От жалбоподателя не са представени конкретни доказателства за

извършване на дейности от тези лица по изпълнение на договорите им и възложените им задължения, както и за заплащане на уговореното месечно възнаграждение. Представените документи не могат да опровергават изводите за нереалност на доставките от това дружество. Липсват доказателства и относно извършените ремонти и диагностични услуги от „Ем Трейд София“ ЕООД, поради обстоятелството, че това дружество не разполага нито с техническа база, нито с квалифициран персонал, който да ги извърши. Простото създаване на документация /в случая договор, заявка по договор и фактура/ не означава, че ревизионният орган не може да изследва всички релевантни обстоятелства, за да прецени извършени ли са реално посочените услуги, а те в случая водят на обратния извод. С ревизионния акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 231 348,86 лв. за периодите от месец юни 2017 г. до месец август 2018 г. по фактури, издадени от „ЕМ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД с предмет доставка на гъби,кестени, билки и др. и услуги. Правилно е отбелязал органа, че разпоредбата на чл. 31 от Закона за лечебните растения предвижда редица задължения за лицата, извършващи изкупуване или първична обработка на билки, за изпълнението на които липсват каквито и да било доказателства. Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че неизпълнението на тези задължения може да води до административнонаказателна отговорност, но не и до непризнаването на правото на данъчен кредит по издадените фактури. Напротив, настоящият състав намира, че допуснатите нарушения на Закона за лечебните растения и евентуалната административна отговорност на извършителя не са пречка ревизионният орган да изведе изводи относно наличието или не на реална доставка. Липсата на доказателства, свързани с основната дейност на жалбоподателя и които следва да са налични в случай, че се извършва дейност по Закона за лечебните растения е индичия не само за некоректност на дружеството от гледна точка на изпълнението на изискванията

на закона, а и за липсата на фактическо изпълнение на тази дейност. Изложените в РА аргументи на органа са правилни и напълно се споделят от съда. Процесните стоки са под специален надзор на държавата и дейността, свързана със събирането, изкупуването, обработката и реализацията на билки е регламентирана основно в Закона за лечебните растения. Съгласно чл.31, ал 1 от ЗЛР билкозаготвителят е длъжен да уведоми съответната РИОСВ за организираните от него билкозаготвителни пунктове и складове за билки до започване на дейността в тях /т.1/, да изкупува само билки, за които е издадено е разрешително от органите и лицата по чл. 22 от с.з. или удостоверение за култивиране /т.2/, да води книга за изкупените, реализираните и наличните количества билки, регистрирана в регионалната инспекция по околната среда и водите /т.4/, до 20 януари да представя в съответната регионална инспекция по околната среда и водите обобщена информация за изкупените, обработените и реализираните през предходната година билки, техния произход по разрешително, както и за складовите наличности /т.6/. При извършените в хода на ревизията насрещни проверки на „ЕМ Трейд София“ ЕООД и „Девин инвест“ ЕООД не са представени изрично изисканите документи, свързани с изпълнението на цитираните разпоредби на чл.31, ал.2 от Закона за лечебните растения. Съгласно чл.31 а, ал.1 от ЗЛР, книгата по чл. 31, ал.2, т.4 ЗЛР се води за всеки билкозаготвителен пункт и склад за билки и се идентифицира с пореден номер, адрес на билкозаготвителния пункт и данни за билкозаготвителя - име, номер на документа за самоличност и постоянен адрес, когато той е физическо лице, или наименование, седалище, адрес на управление, код по БУЛСТАТ или ЕИК и данъчен номер, когато е юридическо лице.

За доставчика „Девин инвест“ ЕООД, деклариращо продажба на гъби, кестени, билки и услуги към жалбоподателя, се установява липсата на убедителни доказателства за получаване на

процесните стоки от предходен доставчик. Представените експедиционни бележки не установяват нужните данни, поради непосочването в тях на място на предаване на стоката, от кого/предал/ на кого /приел/. Проследимият произход на стоките може да бъде индиция за осъществяването на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, като в конкретния казус такъв не е доказан, тъй като в тази насока е само заключението на вещото лице, неподкрепено от други писмени доказателства. От наличните по делото товарителници, издадени от „Хамър 2000“ ЕООД е видно, че билките се товарят от [населено място] и се транспортират до [населено място], [община], където се намира складовата база на „Девин инвест“ ЕООД, за която също липсват данни да функционира реално. В склада не е регистрирано фискално устройство. Липсват доказателства в тази база стоката да се обработва по някакъв начин. От друга страна седалището на жалбоподателя е в [населено място] / на същият адрес се намира и управлението на „Девин инвест“ ЕООД/ и не става ясно поради каква причина стоката се отнася първо до [населено място], а след това отново до [населено място]. „Девин инвест“ ЕООД издавало фискални бонове само през м. 07.2012г. и м.8. 2012г. т.е. няма отчетени приходи от основния контрагент.

По отношение на „Ем Трейд София“ ЕООД, деклариращо продажба на гъби и СМР към жалбоподателя, е установено, че изкупува от физически лица диворастящи продукти, които се съхраняват в склада в [населено място], [община], а основен клиент му е жалбоподателят. Транспортът се осъществява от „Хамър 2000“ ЕООД. За дейността си „Ем Трейд София“ ЕООД не представило протоколи, съдържащи имена и др. данни за физическите лица, от които изкупува, а тези, посочени от дружеството не притежават позволително за бране на билки, още повече че съгласно чл. 21 от ЗЛР позволителното задължително придружава събраните билки до и в билкозаготвителния пункт и складовете към него, т.е. и за тези

доставки не може да се проследи произходът им. За извършените СМР не е представило доказателства за предходен доставчик. Към дружеството няма назначени на трудов договор лица /в съдебното производство са представени граждански договори, описани по-горе/. По отношение на ползваната складова база не са представени доказателства за разходи, свързани с ел.енергия, вода, поддръжка и др. Посоченият склад не е регистриран по законен ред в Агенцията по храните. Неясно остава обстоятелството как именно е функционирало дружеството при липса на доказателства как се е свързвало с физическите лица, как е формирана изкупната цена на стоките, защо част от документите касаят замразени или обработени продукти, от кого и при какви условия са обработени, къде се съхраняват такива продукти, при положение, че дружеството няма ДМА и МПС. Управителят на дружеството през процесния период е бил ангажиран по трудови договори към три други дружества като общ работник строителство, следователно не е ясно как е управлявал дейността на „Ем Трейд София“ ЕООД, още повече, че този доставчик реализира големи обороти. Фактурите, издадени към „Балан 2008“ ЕООД са придружени от протоколи и стокови разписки, в които е посочено, че транспортът се извършва от „Хамър 2000“ ЕООД с транспортни средства с посочени рег. номера. За три от посочените МПС липсват доказателства да са отдадени под наем от „Динера транс“ ЕООД, както и да са собственост на превозвача. Не са представени доказателства за заплащане на наем за ползване на автомобилите. Не са представени пътни листа, нито посочените в договора между „Ем Трейд София“ ЕООД и „Хамър 2000“ ЕООД придружаващи всеки товар документи-заявки, данни за вида, количеството, товара, товарен пункт, разтоварен пункт, специални условия за превоз, цена, за която е предвидено, че се определя за всяка заявка . Липсват данни за изминати километри, и маршрут.

Всички тези обстоятелства сочат на извод за нереалност на

извършените доставки от „Ем Трейд София“ ЕООД към „Балан 2008“ ЕООД.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че органът е отказал правото на данъчен кредит по фактури за извършени услуги, поради липса на представена справка за извършени СМР. По делото е представен договор за изработка от 02.05.2016г. между „Балан 2008“ ЕООД като възложител и „Девин инвест“ ЕООД като изпълнител с предмет ремонтни дейности на обект ресторант , находящ се в Студентски град бл. 58 вх.В , оферта на изпълнителя и фактури по договор /том1, доказателства към молба/. Правилно органът е отбелязъл, че в представения договор не е посочено за чия сметка са вложените материали, липсват доказателства за закупуване на материали от някое от дружествата по договора. Съдът счита за нужно да отбележи, че в наличната оферта не е достатъчно ясно конкретизирана нито съответната услуга, нито начина на формиране на дължимата за нея сума, не са посочени поотделно сумите за разходи, отработени часове, кое лице/лица ще извършват дейностите и т.н. Налична е и фактура, която е за изработка и монтаж обзавеждане –основна зала / том1, доказателства към молба/, която не намира основание в сключения договор, предвид предмета на същия, касаещ процесния обект.

По делото е представен и договор между жалбоподателя като възложител и „Ем Трейд София“ ЕООД като изпълнител с предмет ремонтни дейности, от който става ясно, че се касае за обект производствена и складова база в [населено място], [улица]. Приложена е и оферта от изпълнителя. Всички съображения, свързани с извършени и фактурирани СМР от „Девин инвест“ ЕООД са относими и към този договор и приложените към него фактури с основание –услуга по договор.

Липсват доказателства за закупуването на материали от „Ем Трейд София“ ЕООД. Както бе посочено по-горе, това

дружество няма назначени на трудов договор лица, а представените граждански договори касаят закупчици на диворастящи билки, гъби и др. Следователно няма персонал, който да извърши фактурираните СМР, а доставените на „Балан 2008“ ЕООД услуги не са извършени.

По отношение на доставките на услуги по договор от жалбоподателя към „Хамър 2000“ ЕООД /л. 958 от приложение 4/е представен договор за пълна диагностика и ремонт на автомобили от 01.06.2018г., сключен между „Балан 2008“ ЕООД като изпълнител и „Хамър 2000“ ЕООД като възложител. За жалбоподателят е известно, че има назначени на трудов договор лица с длъжности „заготвители на билки“ и „общ работник“. Липсва персонал с нужните знания и умения за извършване на диагностика и ремонт на автомобили, липсват и данни за техническа обезпеченост на дружеството – ремонтен сервиз или техническа база, машини, съоръжения, резервни части и т.н. В случай на фактически извършени услуги, то доказателства за тези обстоятелства биха били налице.

По отношение на „Хамър 2000“ ЕООД, осъществяващо транспорт на стоки /гъби/ от „Ем Трейд София“ ЕООД към жалбоподателя „Балан 2008“ ЕООД е установено, че ползва автомобили под наем, но не са представени платежни документи по договора за наем и както бе посочено по-горе липсват пътни листа, посочени изминати километри, начин на формиране на цената за всеки превоз, поради което не се установява по безпорен начин извършването на доставка на транспортна услуга. Показанията на разпитания свидетел не могат да преодолеят този доказателствен дефицит. Те дават сведения единствено за общоприетия начин на работа на процесния доставчик, но не и за правнорелеватните факти, касаещи конкретните доставки.

Противно на твърденията в жалбата последващата реализация на стоките може да бъде само косвено доказателство за реалността

на процесните доставки. При положение че не е доказано, че прекият доставчик е прехвърлил собствеността върху процесните стоки, наличието на последваща реализация на същите по вид и количества стоки не може да обоснове извод за реалност на процесните доставки, тъй като доставчикът може да ги е получил от другаде. Наличността на определена стока при ревизирания субект и последваща реализация на същата, не установява, че същата е в резултат на доставка по осчетоводени фактури, които са оспорени като отразяващи нереални доставки. За да са налице всички предпоставки на чл. 68 и 69 ЗДДС за възникването и упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит преди всичко, следва да се докаже с безспорни доказателства реалното осъществяване на фактурираните доставки. Характерът и количествата стоки по процесните фактури предполага съответните средства за съхранение и транспортиране, за наличието на каквито документи при доставчика липсват данни.

В обобщение на гореизложеното следва да се посочи, че органите по приходите са анализирали всички факти и обстоятелства, отразени в събраните в хода на ревизията документи и писмени обяснения. Въз основа на този анализ, който настоящата инстанция напълно споделя, органите по приходите са установили правилно фактическата обстановка и въз основа на нея са достигнали до извода, че така представените документи не могат да удостоверят реално извършени от „Девин инвест“ ЕООД, „Ем трейд София“ ЕООД и „Хамър 2000“ ЕООД и приети от ревизираното лице доставки на стоки и услуги. Неоснователни са възраженията, че констатациите в ревизионния акт са базирани изцяло и единствено на събрани данни от ревизионни актове на други дружества, непроверени в това ревизионно производство. Вярно е, че в обстоятелствената част на РД са описани и констатации, изложени в други ревизионни производства, но това се налага с оглед характеризирани на взаимовръзките между различни

търговци и тяхната дейност и предвид разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС, според която данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС. Безспорно по отношение на ревизираното лице „Балан 2008“ ЕООД са събрани относими и релевантни за спорното право обстоятелства, на база на които е издаден и процесния РА. Относно изложените в жалбата възражения, свързани с решения на директора на ОДОП по други производства, то настоящият състав не може да коментира тези доводи, доколкото те нямат отношение към процесния РА, макар и такава връзка да се навежда.

В заключение процесният РА е и материално законосъобразен, поради което същият следва да бъде оставен в сила.

С оглед на гореизложеното при този изход на делото на ответника се следват разноски в размер на 24 034 лева за юрк. възнаграждение, изчислено съразмерно на материалния интерес, определен от потвърдения РА, съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

При този изход на спора на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсулт на основание чл. 161 ал.1 от ДОПК във вр. Наредба за минималните размери на адвокатски възнаграждения в размер на 24 037 лв. (двадесет и четири хиляди и тридесет и седем)лв.

Така мотивиран, на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд - София град, Трето отделение, 62 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Балан 2008“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Д. Т. с адрес за призоваване и съобщения: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5 против Ревизионен акт № Р-22221518005761-091-001/16.06.2020г., издаден от И. Р.-

началник сектор, възложил ревизията и А. И.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1365/04.09.2020 г. на директора на Д "ОДОП"С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Балан 2008“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Д. Т. да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП сумата от 24 037 лв. (двадесет и четири хиляди и тридесет и седем)лв. разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в четиринадесетдневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: