

РЕШЕНИЕ

№ 625

гр. София, 26.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 15.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **9996** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ПИК ПОЙНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез адвокатско дружество „Г.,И.,А. и К., с посочен съдебен адрес: [населено място], [улица], № 98а, ет.3, ел. адрес: [електронна поща] срещу РА № Р-22221322004509-091-001/18.04.202023г., издаден от В. В. – началник сектор, в качеството и на орган, възложил ревизията и Д. Т.-А.-главен инспектор, в качеството и на ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1137/01.08.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, с който и по отношение на дружеството е отказано право на данъчен кредит и са начислени задължения за ДДС в общ размер на 94 167,76 лв. и са определени лихви в размер на 17 698,83 лв.

Твърди се незаконосъобразност на оспорвания акт поради противоречие между направените констатации и правни изводи и събраният доказателствен материал по делото. Основният мотив въз основа на който е изградена тезата на липса на реалност на ревизираните доставки е свързан с неоткриване издателите на фактурите и непредставяне документи и обяснения от тяхна страна, като в допълнение са обсъдени само и единствено доказателства подкрепящи тази теза, но не и представените то ревизираното лице доказателства. Всъщност, дружеството твърди, че е представило всички изискани от него документи необходими съгласно действащото законодателство за установяване доставките – фактури, приемо-предавателни протоколи, аналитични регистри, доказателства за плащане и т.н. Представени са и

всички изискани в хода на ревизията документи, в т.ч. документи са издирени от доставчиците и представени и в производството пред ДОДОП, което свидетелства за активност и добросъвестност на дружеството.

Твърди, че факта, че лицата с които дружеството е посочило, че комуникира не работят на трудов договор при доставчиците също е ирелевантен.

Оспорва се още съставомерността на извода за липса на кадрова обезпеченост у доставчиците като условие за признаване реалността на доставката, като на база разпоредбата на чл.68 ал.1 т.1 и чл.69 ал.1 т.1 ЗДДС и практиката на СЕС и ВАС твърди, че правото на данъчен кредит не може да бъде доказано с мотиви свързани с кадрова и материална необезпеченост на доставчиците и непредставянето на доказателства за произход, транспорт и такива за счетоводното отразяване в счетоводството на доставчиците, освен ако въз основа на обективни данни не се докаже, че самото ДЗЛ се позовава на въпросните сделки с измамна цел или, че то знае или е трябвало да знае, че участва в сделка част от ДДС измама осъществена от неговият или друг доставчик по веригата.

Оспорва се извода за наличие на данъчна измама като голословен и недоказан. Възражава се срещу релевантността за правото на упражняване на данъчен кредит на факта – действително извършване на предходни доставки по веригата. Възражава и срещу относимостта на липсата на данни за подадени декларации по ЗКПО на част от доставчиците.

В заключение дружеството твърди, че е организирано и водило счетоводството си в съответствие с изискванията на ЗСч., че дружеството е заплатило всяка една от процесните фактури, положило е грижата на добър търговец.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с тези изложени в постановеното от него решение при оспораване на РА по административен ред, поради което и същите ще бъдат изложени в следващата част на настоящото решение. Искане отхвърляне на жалбата.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, съдът намира, че жалбата е редовна – подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения, както и допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

По съществуването на спора, с оглед твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът съобрази:

Ревизионното производство е образувано въз основа ЗВР №Р-22221322004509-020-001 от 05.09.2022 г., с която е възложено извършването на ревизия на „ПИК ПОИНТ“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.10.2020 г. до 31.10.2021 г. Със ЗИЗВР №Р-22221322004509-020-002 от 29.12.2022г. срокът на ревизията е продължен до 02.03.2023 г. И двете заповеди са издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-454 от 20.06.2022 г. и Заповед №РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. и връчени своевременно и по електронен път.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221322004509-092-001 от 16.03.2023 г., връчен електронно на

27.03.2023г.,срещу който не е подадено възражение. Като следствие е постановен и процесно оспорваният РА.

В рамките на производството е установено и е безспорно между страните, че дружеството извършва търговска дейност - интернет търговия, чрез сайт с наименование top sell. За целта ползва наети обекти – офис и склад, както и услугите на дружества за куриерски услуги.

В рамките на ревизията е изпратено ИПДПИ от 27.09.2022 г. с представени в отговор от 19.10.2022г.документи. Извършена е и проверка на място в офиса на обслужващата счетоводна фирма. На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчици, за резултатите от които са съставени протоколи за извършени насрещни проверки. С Протокол №Р-22221322004509-П.-001 от 15.03.2023 г. са присъединени документи, събрани при направена на дружеството проверка.

На тази база е прието, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени на жалбоподателя от „СИТИКОМ ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СС КОНСУЛТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /считано от 06.07.2021 г. с наименование „СС КОНСУЛТ 21“/, не са налице 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. 25 от ЗДДС, а именно - не е доказано реалното извършване на фактурираните доставки. Отказано е право на приспадане на данъчен кредит в размер и по следните фактури:

1. Отказан данъчен кредит в размер на 3 352,56 лв. за периодите октомври и ноември 2020 г. по фактури, издадени от „СИТИКОМ ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, с предмет – стойка за телефон, преносима тонколона, безжична тонколона.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221022193989-141-001 от 05.12.2022 г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами, считано от 04.06.2021 г. Изготвено е искане за представяне на документи, изпратено на декларираните електронни адреси и връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамирането на доставчика на адреса за кореспонденция. В отговор не са представени такива. На база данни от информационната система на НАП е констатирано, че за месеците октомври и ноември 2020 г. „СИТИКОМ ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД е подало нулеви справки-декларации /СД/ по ЗДДС. За процесните периоди дружеството не е имало наети лица на трудов договор и за 2020 г. не е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО.

Във връзка с доставчика жалбоподателят е представил издадените му фактури, сключен между страните Договор от 02.10.2020 г., протоколи, фискални бонове от фискално устройство /ФУ/ и аналитични регистри на счетоводни сметки. Ревизиращият екип не е възприел като доказателства за реалност на доставките представените от задълженото лице документи. Видно от мотивите на РД/РА, посочено е, че в протоколите няма данни за място на предаване и лицата, участвали в предаването, съответно приемането на стоките.

2. Отказан данъчен кредит в размер на 62 501,20 лв. за периодите от месец януари 2021 г. до месец юли 2021 г. включително по фактури, издадени от „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД, с предмет – тонколони, видеокамери, фотоапарати, аудиоплеъри, лаптопи, батерии, преси за коса, сешоари, огледала, епилатори, кафемашини, сокоизтисквачки и други кухненски уреди, таблетки, дроне, конзоли, фоторамки, радиочасовници.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221422193474-141-001 от 15.12.2022 г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 07.02.2022 г. Изготвено е искане за представяне на документи, изпратено на декларираните от дружеството електронни адреси и връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамирането му на адреса за кореспонденция. Документи не са представени. На база данни от информационната система на НАП е констатирано, че част от издадените от доставчика фактури не са включени в дневниците за продажби. По СД същият е декларирал данък за внасяне в особено големи размери, който не е внесен. За 2021 г. „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД не е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО и не е декларирало извършване на стопанска дейност.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил издадените му фактури, протоколи, във връзка с които е установено, че не съдържат данни за място на предаване на стоките и за лицата, извършили предаването, съответно приемането им, фискални бонове от ФУ и аналитични регистри на счетоводни сметки.

Органите по приходите са констатирани, че няма доказателства за разменена между страните търговска кореспонденция, нито доказателства за кадрова обезпеченост на доставчика, включително няма данни да са наети лицата, посочените в писмените обяснения на жалбоподателя.

3. Отказан данъчен кредит в размер на 28 314,00 лв. за периодите юли, август, септември и октомври 2021 г. по фактури, издадени от „СС КОНСУЛТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /считано от 06.07.2021 г. с наименование „СС КОНСУЛТ 21“/, с предмет - радио, камера, уреди за сладолед, за рязане на колбаси, за вакумиране, сокоизтисквачки, прахосмукачка, хлебопекарна, кафемашина, ютия, шевна машина, тонколони, електронен четец, система за домашно кино, дрон.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221422194005-141-001 от 05.12.2022 г. е установено, че доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 20.01.2022 г. Изготвено е искане за представяне на документи, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриване на негов представител или пълномощник на адреса за кореспонденция. Документи не са представени.

При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че „СС КОНСУЛТ БГ“ ЕООД /считано от 06.07.2021 г. с наименование „СС КОНСУЛТ 21“/ е отразило издадените фактури в дневника си за продажби за месец септември 2021 г. За същия период дружеството е декларирало задължения за данък върху добавената стойност в особено големи размери, които не са внесени в бюджета. За 2021 г. не е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО и не е декларирало извършване на стопанска дейност.

От страна на жалбоподателя са представени фактури, протоколи без данни за място на предаване и съответно място на приемане на стоките и извършилите го лица, фискални бонове от ФУ и аналитични регистри на счетоводни сметки.

Органите по приходите са констатирани, че няма доказателства за разменена между страните търговска кореспонденция и за процесните периоди доставчикът не е имал наети работници, включително лицата, които са посочени в дадените от задължения субект писмени обяснения.

Като следствие, ревизиращите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по процесните фактури. Посочено е, че липсват документи за произход на стоките, доставчиците не са разполагали с наети на трудов договор работници и служители, посредством които да извършват търговска дейност, deregистрирани са по

ЗДДС във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами, не са декларирали извършване на стопанска дейност, посредством подаване на декларации по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО. Успоредно с това и от своя страна задълженото лице не е представило документи, които обичайно придружават стоки от вида на фактурираните, включително липсват данни за производител, който следва да е вписан в придружаващите тези стоки гаранционни карти. Установе е, че ревизирият субект системно ползва право на приспадане на данъчен кредит по фактури за фиктивни доставки и че не сочените във фактурите дружества са негови контрагенти, което обстоятелства му е известно или няма как да не му е известно. По тези съображения органите е отказано правото на приспадане за процесните периоди общо в размер на 94 167,76 лв.

В рамките на оспорване РА по административен ред и прието, че жалбоподателя се е свързал с доставчиците, изискал е документи от тях и представя същите, включително приемо-предавателни протоколи, товарителници, договори и договор за ползване на помещение на мострена зала, находяща се на [улица].

За да бъде отхвърлено оспорването, директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП е посочил, че по вида си фактурите са частни писмени документи и като такива на основание чл. 180 от ГПК не се ползват с материална доказателствена сила. По тази причина, независимо че са налице издадени фактури и че за част от тях са изпълнени формалните изисквания за отразяването им в дневниците за продажби и СД по ЗДДС на доставчиците, като първични счетоводни документи те не са достатъчни, за да удостоверят реалното извършване на сделките. Когато се касае за продажба на стоки, следва да се установят данни и да са налице доказателства за прехвърляне правото на собственост и/или разпореждане със стоките от доставчика на получателя, както и свързаните с това обстоятелства относно придобиване от доставчика на стоки от същия вид и количество, място на съхранение, транспорт, място на предаване.

По отношение на представените с жалбата писмени обяснения от името на доставчиците, е посочено, че същите не са подписани и не е посочено кои са далите ги лица. Във връзка с „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД е представен Договор за заем за послужване от 26.10.2020 г., сключен между физически лица, като заемодатели и „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД, като заемател. Съгласно договора заемодателите са предоставили за безвъзмездно ползване гараж с площ 20.95 кв. м, с предназначение за склад, находящ се в [населено място], [улица], вх. 2. Няма доказателства за предаване на имота от заемодателите на заемателя, нито за платени от заемателя разноски за поддръжката му, каквато е уговорката съгласно т. 11 от договора. При проверка в информационната система на НАП настоящата инстанция констатира, че на с „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД е извършена ревизия за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 19.06.2019 г. до 31.12.2021 г., задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 10.08.2017 г. до 31.12.2021 г. и задължения за задължителни осигурителни вноски по КСО за периодите от 01.1.2020 г. до 31.12.2021 г. Издаден е Ревизионен акт №Р-22221422004502-091-001 от 06.06.2023 г. Ревизията е проведена по реда на чл. 122 от ДОПК, тъй като дружеството не е открито на декларирания от него адрес и не е представило счетоводна и търговска документация, включително при направени от ревизиращите неколкократно посещения на адреса в [населено място], [улица] за времето от 04.10.2022 г. до 07.03.2023 г. При тези посещения не е установено наличие на търговско помещение, мострена зала или склад. Констатирано е, че за 2017 г. и

2018 г. „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД е подало декларации в Търговския регистър /ТР/, с които е обявило, че не извършва дейност, за 2019 г. е декларирало търговия с гориво, зърно, семена и фуражи, а за 2020 г. и 2021 г. не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Има регистрирано фискално устройство /ФУ/ на посочения адрес като офис за търговия със строителни материали. Декларирани са шест лица, наети на трудов договор, за които не са внасяни задължителни осигурителни вноски и за които са изпратени до НАП уведомления за служебно заличаване от Изпълнителна агенция „Главна дирекция по труда“.

Относно представените от жалбоподателя фактури към неподписаните писмени обяснения на „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД като купувач, издадени от доставчиците „ДЕСИСЛАВА-ДС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и ЕТ „ИВИМЕКС – ИВАЙЛО КОСТОВ“, ЕИК[ЕИК], се установява, че същите са нерегистрирани по ЗДДС, а доставките от тях са фактурирани през периодите януари – май 2019 г. Не е доказано наличието на складово помещение, в което „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД да е съхранявало получените стоки. Освен това, видно от фактурите, стоките не са описани, посредством посочване на марка и модел и лисват доказателства, че се касае именно за фактурираните от спорния доставчик към жалбоподателя. Освен това при справка в регистъра на НАП настоящата инстанция констатира, че сочените като предходни доставчици нямат регистрирани ФУ с номерата, посочени в приложенияте към фактурите фискални бонове, в предходни периоди са дерегистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС и при направените им многобройни насрещни проверки не са откривани на адресите за кореспонденция.

На адреса в [населено място], [улица], е регистрирано и „СС КОНСУЛТ БГ“ ЕООД /считано от 06.07.2021 г. с наименование „СС КОНСУЛТ 21“/, като за периода от 14.05.2021 г. до 01.06.2021 г. това дружество и „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД са управлявани и представлявани от Г. Г. А..

Видно от представените Договор за покупко-продажба от 05.01.2021 г., сключен между ревизирия субект, като купувач и „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД, като продавач и Договор за покупко-продажба от 07.07.2021 г., сключен между ревизирия субект, като купувач и „СС КОНСУЛТ 21“ ЕООД, като продавач, съгласно чл. 1 продавачите са се задължили да предадат и да прехвърлят правото на собственост върху стоки, заявени от купувача, срещу цена, която последният се задължава да плати. Не са представени заявки, посредством които да са уточнени вид, марка, модел и производител на стоките. Освен това е договорен гаранционен срок от един месец от предаване на стоките на купувача, чл. 21 от договорите, докато видно от процесните фактури, касае се за продажба на изделия, за които обичайно се договаря по-дълъг гаранционен срок, например кухненски уреди и музикално оборудване, и този срок започва да тече след продажбата им на краен потребител.

Във връзка със „СС КОНСУЛТ БГ“ ЕООД задълженото лице е представило фактури, издадени на „ВИКТОРИЯ СС КОНСУЛТ“ ЕООД, вписано с наименование „СС КОНСУЛТ БГ“ ЕООД, считано от 14.05.2021 г. Фактурите на сочените като предходни доставчици са от месеците януари – юни 2019 г. и като такива фигурират „МИТИ-ПС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СОФИЯ ДИЗАЙН ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. В тези първични счетоводни документи стоките също не са обозначени посредством вписване на марка и модел на изделията, което възпрепятства извършването на съпоставка с видовете изделия по издадените към жалбоподателя фактури. При справка в регистъра на НАП настоящата инстанция констатира, че предходните доставчици нямат регистрирани ФУ с номерата, посочени в приложенияте към

фактурите фискални бонове, deregистрирани са на основание чл. 176 от ЗДДС и при направените им многобройни насрещни проверки не са откривани на адресите за кореспонденция.

При справка в информационната система на НАП решаващият орган установи, че както „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД, така и „СС КОНСУЛТ 21“ ЕООД не са включили в дневниците си за покупки за периодите януари – декември 2019 г. фактури, издадени от сочените описаните по-горе техни контрагенти.

На тази база директора дирекция ОДОП е приел, че жалбоподателят не се е справил с доказателствената си задача и не е установил наличието на реално извършени сделки. Налице са формално изготвени документи, зад които фактически не стои нищо и това е известно и няма как да не е известно на задължения субект. Дори да е разполагал със стоки, които да продаде чрез електронния си магазин, те не са придобити от спорните доставчици. В хода на ревизията и към жалбата не са представени доказателства за водена между страните търговска кореспонденция. Представените договори са бланкетни по съдържание, липсват заявки, от които да е видно какви конкретно стоки са договорени по вид, количество, марка, модел и производител, и при какви цени. Няма доказателства по какви критерии доставчиците са избрани от жалбоподателя, предвид обстоятелството, че „СС КОНСУЛТ 21“ ЕООД е декларирало вид на извършваната дейност – търговия с плодове и зеленчуци, а „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД е посочило извършване на строителни услуги. В протоколите и товарителниците не е вписано място на предаване, а за посоченото в товарителниците място на товарене в [населено място], ул. „И. М. „№12 е установено при направени проверки от органи по приходите, че не се намира търговски обект, склад или мострена зала.

Въпреки, че описаните по-горе обстоятелства не представляват част от фактическия състав на правото на приспадане, способността на съответния доставчик да осъществи фактурираната доставка е от значение при решаването на въпроса относно спорната ѝ реалност. В случая представените еднотипни договори и протоколи не могат да бъдат кредитирани като годно доказателство за твърдените от задълженото лице благоприятни за него факти.

Съществен елемент от доказването в ревизионното производство е и проверката на счетоводната отчетност на страните по доставките. Законното изискване е за водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение се отнася до всички регистрирани по ЗДДС лица, установено е с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС, която от своя страна е хармонизирана с разпоредбата на чл. 242 от Директива 2006/112 и се сочи от Съда на Европейския съюз /СЕС/ като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право. Неоткриването на доставчиците на декларираните адреси за кореспонденция и непредставянето на счетоводни документи и регистри е пречка за проверка в цялост на тяхното счетоводство с оглед установяване редовността на счетоводните записвания и съответствието на направените осчетоводявания по отделните счетоводни сметки с данните по вторичните счетоводни регистри.

Макар и като косвено доказателство, но в подкрепа на извода за недоказаност на реалността на доставките е посочено обстоятелството, че всички доставчици, както преки, така и предходни, са със служебно прекратени регистрации по ЗДДС на основание чл. 176 от закона, не се откриват на адресите за кореспонденция, нямат

функциониращи търговски обекти, от които да извършват дейност, няма доказателства за място на складиране на фактурираните към жалбоподателя стоки. Ползвайки право на приспадане по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции, извършени пряко или чрез подизпълнители, от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Видно от диспозитива на Определение от 15.07.2015 г. на СЕС по дело С-159/14 г. „Коела-Н“ ЕООД, същият гласи, че „... Н. на съдействие на данъчните власти от страна на предходни доставчици на данъчнозадълженото лице по веригата от доставчици и липсата на претоварване на съответните стоки не представляват сами по себе си обективни данни, достатъчни, за да се заключи, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане на ДДС, е част от данъчна измама. Тези две обстоятелства обаче са обективни данни, които могат да бъдат взети предвид при общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, за да се определи дали данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама.“

На тази база съдът съобрази и приема:

Във връзка с изискването по чл.146 т.1, т.2 и т.3 от АПК:

Оспореният акт е издаден от компетентен орган в резултат от надлежно оправомощаване /л.21 от делото е приложена Заповед № РД-01-454/20.06.2022г.на директора на ТД на НАП – С. по силата на която функциите на орган по чл.112 ал.2 т.1 ДОПК се възлагат на В. В., н-к сектор Ревизии, приложени са и ЗВР и ЗИЗВР определящ и ръководител на ревизията – Д. Т. – А., главен инспектор по приходите/, в съответствие с изискванията за форма и съдържание на акта по чл.120 ДОПК и при спазване на производствените правила по чл.112 и сл. от ДОПК.

Във връзка с изискването на чл.146 т.4 АПК:

По силата на чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС, данъчен кредит се дефинира, като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Легална дефиниция за „доставка на стока“ по см. на ЗДДС се съдържа чл.6, ал.1 от ЗДДС, съгласно която норма доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Според чл. 12, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Данъчно събитие по см. на ЗДДС съгл. чл. 25, ал. 1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобие, както и вносът на стоки по чл. 16, което данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 ЗДДС). В разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е предвидено, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването 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.

Нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, регламентирани, наред с чл.71 от ЗДДС, предпоставките, при наличието на които следва да се признае правото

на приспадане на данък върху добавената стойност, транспонират разпоредбата на чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, според която доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

От така посочената регламентация следва извода, че наличието на действително осъществена доставка на стока/ услуга, е условие (предпоставка) за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока/услуга не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална.

На първо място, както следва от практика на СЕС, правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално решения от 25 октомври 2001 г., Комисия/Италия, С-78/00, EU:C:2001:579, т. 28 и от 21 юни 2012 г., Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т. 37).

Така, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др., С-110/98—С-147/98, EU:C:2000:145, т. 43 и от 21 юни 2012 г., Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т. 38).

Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др., С-110/98—С-147/98, EU:C:2000:145, т. 44 и от 21 юни 2012 г., Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т. 39).

Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от

друго данъчнозадължено лице.(в този смисъл вж. по-специално решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 28 и цитираната съдебна практика).

Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и с членове 238—240 от нея. Според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането на този данък по получените доставки да се разреши, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали да изпълнят някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 62 и цитираната съдебна практика, както и от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45).

Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 71 и от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 46).

Така,почитаемият Съд на ЕС нееднократно е подчертавал, че реалното осъществяване на доставката,редом с надлежното и фактуриране представляват двата съществени елемента на възникване правото на приспадане на данъчен кредит. / в този смисъл виж т.31, т.3и цялото Решение от 3 от 6 декември 2012г. по дело C-285/11, Б. ЕООД, ECLI:EU:C:2012:774/.

В този контекст, следва ясно да се подчертае, че доказателствена тежест за установяване реалното изпълнение на посочените договори, респ. извършването на надлежна насрещна престация по посочените фактури, носи именно дружеството -жалбоподател. Наличието на реално изпълнена престация, от своя страна е положителен за жалбоподателя факт, от който същия черпи благоприятни последици, поради което нему и лежи доказателствената тежест да установи съществуването му.

За да не приемат наличието на реално осъществени доставки, органите по приходите са посочили от една страна,че дружествата доставчици не разполагат с материална и кадрова обезпеченост, че не водят съответната счетоводна отчетност и,че нямат регистрация по ЗДДС.

В тази връзка съдът на ЕС е имал възможност да постанови, още с Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11, Gabor Toth, и цялата последваща практика, че получателят има право на приспадане на данъчен кредит, дори ако доставчикът на услугите е данъчно задължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, щом фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на лицето, издало посочените фактури, и на естеството на услугите (*т. 32 от решението*).

От същото решение на СЕС следва, че Директива 2006/112/ЕО не допуска данъчен орган да откаже на данъчно задължено лице правото на данъчен кредит за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги е извършил нарушения - не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част

от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В заключение и в т.43 от цитираният акт, Съдът ясно заявява, че Директива 2006/112/ЕО не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае правото на приспадане, когато са изпълнени предвидените в Директива 2006/112/ЕО материалноправни и процесуални условия за упражняването на правото поради това, че данъчно задълженото лице не се е уверило, че: издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, има качеството на данъчно задължено лице; той е разполагал с въпросните стоки и е бил в състояние да ги достави; доставчикът е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС.

По аргумент на противното, сред обстоятелствата, които не дават основание да се откаже право на данъчен кредит, попадат регистрацията на ДЗЛ по ЗДДС, наличието на кадрова обезпеченост, съответно-деклариране на персонала и дали този именно персонал е изпълнил съответната доставка, както и без значение се явява въпроса изпълнил ли е доставчикът задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС;

На следващо място и за да бъде отказано право на приспадане ДДС по спорните доставки е посочено, че:

„Дори да е разполагал със стоки, които да продаде чрез електронния си магазин, те не са придобити от спорните доставчици. В хода на ревизията и към жалбата не са представени доказателства за водена между страните търговска кореспонденция. Представените договори са бланкетни по съдържание, липсват заявки, от които да е видно какви конкретно стоки са договорени по вид, количество, марка, модел и производител, и при какви цени. Няма доказателства по какви критерии доставчиците са избрани от жалбоподателя, предвид обстоятелството, че „СС КОНСУЛТ 21“ ЕООД е декларирано за извършваната дейност – търговия с плодове и зеленчуци, а „РОЯЛ 99 СТАР“ ЕООД е посочило извършване на строителни услуги. В протоколите и товарителниците не е вписано място на предаване, а за посоченото в товарителниците място на товарене в [населено място], ул. „И. М. „№12 е установено при направени проверки от органи по приходите, че не се намира търговски обект, склад или мострена зала“.

Всъщност тук отново съдът констатира излагането на косвени съображения нямащи пряко отношение към упражняване правото на приспадане на ДДС. Защо дружеството е избрало един, вместо друг доставчик е въпрос напълно неотносим към предмета на производството, още по-малко към претендираното право. Всъщност при справка в търговския регистър, съдът установява, че предмет на дейност на дружеството „СС КОНСУЛТ 21“ ЕООД е не просто търговия с плодове и зеленчуци, а „покупка на стоки или други вещи с цел препродажба в първоначален, преработен или обработен вид; продажба на стоки от собствено производство; транспортни услуги в страната и чужбина, рекламни, информационни, програмни услуги, туризъм, хотелиерство и ресторантьорство, както и всяка друга дейност при спазване на нормативно установения ред, когато има разрешителен или регистрационен режим - след съответното разрешение или регистрация“. Т.е. предмета на дейност на дружеството е изключително широк и отворен към разнородна търговия и в никакъв случай не може да се приеме за ограничен до сектора „плодове и зеленчуци“. Всъщност посоченото дружество е с това наименование и вписване в

търговския регистър от 07.2021г.,като процесните фактури са за месеците, юли,август,септември и октомври 2021г., поради което и предходното му наименование и вписвания в ТР се явяват ирелевантни.

На следващо място и процесните доставки следва да бъдат анализирани с оглед предмета на дейност на самото ревизирано лице. Видно от данните по делото същото осъществява електронна търговия. В тази връзка то не е длъжно нито да има склад, нито да държи физически самите стоки, като може да осъществява продажбата дистанционно.Всъщност подобно задължения няма и за доставчиците му. Видно от представените от дружеството обяснения /л.31 и приложение 1 към делото/ стоките по реализираните от „Пик Пойнт“ ЕООД продажби се доставят по няколко начина, а именно – някои се взимат от складовете на доставчиците с буса на фирмата, други се доставят от самите доставчици,трети се доставят от куриерски фирми. Фактурите издавани от дружеството се доставят с куриерска фирма, разплащанията се извършват основно с пощенски паричен превод/при наложен платеж/ или по банков път. Обяснена е методологията на работа съответно с доставчика С. инженерниг груп във връзка с които доставки стоката е товарена от склада на фирмата в [населено място], [улица] ет.2 от управителя на Пик П. ЕООД и е превозвана с личния автомобил за негова сметка.

За доставчика Р. 99 Стар ЕООД, е посочено,че разполага с мострена зала в [населено място], [улица]/гаража по средата/, като стоката се поръчва на Венци, а се представя и описва от П. на място в мострената зала откъдето се доставя и складира на адреса на регистрация на дружеството в [населено място], [жк],[жилищен адрес] като при пристигане на нови артикули от страна на роял стар 99 Венци изпраща снимки на телефона на управителя на дружеството Екбал Х.. Първоначално стоката е фактурирана от Р. 99 СТАР, но от м.юли,2021г. стоката се фактурира от СС КОНСУЛТ БГ ЕООД, като за фирмата контакт отново се поддържа с лицето Венци а стоката отново се взима от същата мострена зала. Така видно от приложение № 3 към делото за стоките от посочените доставчици са представени фактури,товарителници и приемо-предавателни протоколи подписани от В. К./за предал/ а самите протоколи са с отразен номер на фактурата. Самата фактура от своя страна съдържа ясно посочване на стока по вид,количество и качество,така,че може да се приеме ясно,че същата е индивидуализирана и надлежно предадена,като отразеното в документацията кореспондира с дадените от дружеството обяснения.

В тази връзка следва да се посочи – както фактурите,така и товарителниците към тях и приемо-предавателните протоколи несъмнено представляват частни свидетелстващи документи по смисъла на чл.180 ГПК. Макар да не се ползват с официална и материална доказателствена сила, то същите съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица,т.е. че тези лица изявяват извършването на съответните инкорпорирани в документите действия. В тази връзка и при наличие на данни свидетелстващи от обективна страна,че стоките действително са закупени и предадени/органите по приходите не оспорват факта,че дружеството е заплатило същите/, не може да се приеме, че те отразяват неосъществени обстоятелства – доставки.

В допълнение, представен е договор за заем и послужване от 26.10.2020г. по силата на който К. К. и Л. К. заемодатели,предоставят на Р. 99 СТАР ЕООД,като заемател на основание чл. 243-249 ЗЗД, за безвъзмездно ползване на гараж в сграда с адрес – [улица], вх.2, партер,гараж 11,като заемателя се задължава да ползва гаража за склад.

Впоследствие такъв договор е подписан и от дружеството „СС КОНСУЛТ 21“ ЕООД. В този смисъл следва да се приеме за установено, че посочените дружества са разполагали със съответната складова база, напълно достатъчна за осъществяване на търговската дейност и вида търгувани стоки – дребна електроника и уреди.

Очевидно е обстоятелството, че двете дружества ползват на едно и също основание един и същ гараж като склад по еднотипен договор за заем за послужване. В този смисъл макар да възниква въпросът дали дружествата Р. 99 СТАР ЕООД и СС КОНСУЛТ 21 ЕООД не са създадени с цел разпределение и като следствие намаляване реализираният оборот от всяко едно от тях, то този въпрос е неотносим към настоящето производство тъй като неговият отговор по никакъв начин не води до извод за не/реалност на осъществените доставки.

В следствие от задължително дадени съдебни указания и от страна на жалбоподателя са представени данни видно от които С. инженеринг също разполага със складова база. В тази връзка извода за липса на материална обезпеченост е опроверган.

При този изход от спора и съобразно чл.143 АПК основателна се явява претенцията за разноски. При преценка предявеният размер съобразно задължителните указания дадени от СЕС в Решение от 25 януари 2024г. по преюдициално дело С-438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, настоящият състав съобрази, че възражението за прекомерност от страна на ответника е насочено единствено към факта, че чл.161 ДПОК предвижда възнаграждение за един адвокат в не за трима, колкото са пълномощниците на жалбоподателя, както и относно факта, че не е предвидено начисляване на ДДС за адвокатски услуги. Претенция за прекомерност на претендираната сума извън това ответника не е от правил, което обуславя и предмета на настоящото произнасяне.

Независимо, че жалбоподателят е упълномощил трима адвокати, претенцията за разноски е отправена като възнаграждение за един адвокат. Успоредно с това и по силата на § 2а от Наредба № 1/2004 за регистрираните по ДДС адвокати дължимият данък върху добавената стойност се начислява върху възнагражденията по тази наредба и се счита за неразделна част от дължимото от клиента адвокатско възнаграждение, като се дължи съобразно разпоредбите на Закона за данъка върху добавената стойност. Не на последно място, претенцията за разноски цели да възмезди неоснователно, но реално направените разходи от жалбоподателя във връзка със спора. В този смисъл обстоятелствата – платен ДДС, издадена фактура и обща стойност на услугата са установени и доказани. Ето защо и при липса на възражение за прекомерност извън дотук посочените, съдът приема претенцията за основателна. Към нея следва да се добави и заплатената за производството държавна такса.

Поради това и на основание чл.160 ал.1 предл. второ и четвърто от ДОПК, Административен съд София-град, 74 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № Р-22221322004509-091-001/18.04.202023г., издаден от В. В. – началник сектор, в качеството и на орган, възложил ревизията и Д. Т.-А.-главен инспектор, в качеството и на ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение

№ 1137/01.08.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на ПИК П.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] сумата от 10998,80 /десет хиляди, деветстотин деветдесет и осем лева и осемдесет стотинки/, съдебно-деловодни разноски.

Препис от решението да се изпрати на страните

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

Съдия: