

РЕШЕНИЕ

№ 2241

гр. София, 05.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 10.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10320** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)
Жалбоподателят [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 5, представлявано то А. Ф., чрез процесуален представител адв. З. Н. от САК оспорва Ревизионен акт /РА/ № Р-2221020006362-091-001/12.05.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1319/25.08.2021 г. на заместник директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при ЦУ на НАП.

В жалбата е изложено становище, че в констатациите в ревизионния акт, доколкото същия притежавал самостоятелни такива, както и тези в ревизионния доклад, съдържат множество пропуски, водещи до тяхната неточност и до незаконосъобразност на оспорения РА. Развити са пространни доводи, обуславящи отмяна на ревизионния акт, поради съществени нарушения на правилата за събиране на доказателства в ревизионното производство и материалния закон.

В съдебно заседание жалбоподателят е представляван от адв. Н., който поддържа жалбата и моли за отмяна на обжалвания РА, по съображенията, изложени в жалбата. Претендира сторените съдебни разноски.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"

- [населено място] при ЦУ на НАП, не се явява и не се представлява. С писмо чрез представител по пълномощие оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на евентуално претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище в производството.

Административен съд София – град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221020006362-020-001/22.10.2020 г., връчена на 02.11.2020 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., оправомощена със заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.05.2019 г. до 31.12.2019 г. С последваща Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221020006362-020-002/27.01.2021 г. е определен срок за завършване на ревизията до 02.04.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020006362-092-001/15.04.2021 г., като срещу констатациите, отразени в доклада, не е постъпило възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221020006362-091-001/12.05.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложител на ревизията и Б. В. М. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. и ръководител на ревизията. Актът е връчен на 04.06.2021 г. С РА са установени допълнителни задължения в размер на 28 879,76 лв. в т.ч. за ДДС 25 235,40 лв. и лихви 3 644,36 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 25 235,40 лв., който е бил възстановен с А.. Задълженията произтичат от извършени корекции на декларираните резултати за периодите м.05.2019 г. и от 01.08.2019 г. до 31.12.2019 г., в следствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС общо в размер на 24 599,29 лв. по фактури за стоки, издадени от [фирма] и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС, в размер на 636,11 лв. за наемни, транспортни и складови услуги, по фактури на [фирма], [фирма] и [фирма]. По отношение на фактурите от [фирма] е прието, че същите не отразяват реално осъществени доставки на стоки, а относно съпътстващите доставките услуги по транспорт на стоки, логистика, наем на склад е прието, че са налице основанията по чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС.

Основната дейност на дружеството е търговия с млечни продукти. Упражняваната дейност се осъществявала в офис в [населено място], хранителен склад под наем, за който е представен договор за наем от 13.10.2017 г., сключен с [фирма], находящ се в [населено място], кв. К., [улица]. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 05.10.2016 г.

В хода на ревизията на основание чл. 45 ДОПК са били извършени насрещни проверки на други задължени лица, като с Протокол № П-22221020187072/06.01.2021 г. е извършена насрещна проверка на [фирма], а с протокол № П-22222520195678-141-001/06.01.2021 г. е извършена насрещна проверка на „А. Л.“, при която са направени следните констатации: на 23.11.2020 г. на „А. Л.“ е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения, като са изискани договор във връзка с фактури за периода 01.05.2019 г. – 31.12.2019 г., издадени от [фирма], доказателства за осчетоводяване на фактурите, доказателства за собственост/ наем на имот, който е отдаден на дружеството, декларация отдавали се под наем същия имот на други лица, обяснение относно вида и капацитета на помещението, отдадено под наем, при наличие на пропускателен режим за достъпа до складовата база – справка за датите на разтоварване и товарене на стока от [фирма]. С придружително писмо, по електронен път, на 03.12.2020 г. били представени копия т фактури издадени на [фирма] за периода 01.05.2019 г. - 31.12.2019 г., дневник на сметка 411, разрешение за ползване на склад, нотариален акт, декларация от управител и обяснителна записка, съгласно която имотът не се отдава на друго лице.

С протокол № П-16002620199210-141-001/06.01.2021 г. е извършена насрещна проверка на [фирма] със следните констатации: на 27.11.2020 г. на дружеството е връчено искане за представяне на документи и обяснения от ЗЛ № 16002620199210-040-001/27.11.2020 г., с което са изискани: копие от трудов договор с лицето Л. Д., копие от ведомости за заплати за периода 01.05. – 31.12.2019 г., копия от документи за прекратяване на договора, в случай на прекратяване, копия от графици за работното време на лицето за периода 01.05. - 31.12.2019 г.

На 14.12.2020 г. с придружително писмо вх. № 53-00-3191/14.12.2020 г. са представени копие на трудов договор с лицето Л. Д. и копие от РПВ за периода 01.05.2019 г. до 31.12.2019 г. Съгласно представените документи Л. Д. е назначен в [фирма] на трудов договор, който не е прекратен. За периода на лицето са изплащани заплати за отработени дни.

С протокол № П-22002320195682-141-001/05.01.2021 г. е извършена насрещна проверка на [фирма] със следните констатации: на 24.11.2020 г. на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ № 22002320195682-040-001/20.11.2020 г., с което са изискани документи и доказателства за осъществен транспорт на стоки, собственост на [фирма] за периода 01.05.2019 г. до 31.12.2019 г., включително фактури, товарителници и документи за плащане, конкретни данни за наемане на транспортни средства, доказателства за изминати километри, пътни листа, документи, доказващи заявен транспорт от клиента, документи за платени пътни такси, гориво, паркинг, застраховки на транспортните средства, ведомости за заплати, доказващи изплатени възнаграждения на шофьорите, счетоводни справки, доказващи осчетоводяване на приходите от продажби и извършените разходи във връзка с доставките, справка за извършени разходи във връзка с осъществения транспорт, справка за формиране на себестойност на извършените услуги.

С придружително писмо на 25.11.2020 г. са представени копия от Удостоверение № 784/20.12.2018 г. на ОБДХ - Г., което не е на името на Б. ТРАНСПОРТ Е., с което

транспортното средство с рег. [рег.номер на МПС] може да превозва млечни продукти и имитиращи продукти, съдържащи в състава си мляко, ведомости за заплати за периодите от 01.05.2019 г. до 20.11.2019 г., договор за превоз с А. Т. К. Е. от 04.12.2018 г., валиден лиценз за международен транспорт, застрахователни полици на влекач с [рег.номер на МПС], договор от 04.12.2018 г. за наем на полуремарке с влекач [рег.номер на МПС], анекс към застрахователна полица от 28.11.2018 г. за смяна на автомобил с рег. [рег.номер на МПС], съкратени отчети от ЕКАФП, ОВ за 2019 г., писмени обяснения, салда на талон за регистрация на полуремарке с [рег.номер на МПС] на името на друго лице, хронологичен дневник на сметка 411 за периода 01.05.2019 г. до 31.12.2019 г., талон за регистрация на влекач [рег.номер на МПС] и талон за регистрация на влекач [рег.номер на МПС] от 20.11.2019 г.

Приложени към преписката са писмени обяснения от Л. Д. – отговорник транспортна дейност в Б. ТРАНСПОРТ Е., съгласно които е извършван транспорт за А. Т. К. Е.. Стоките са превозвани от Л. Д. – шофьор, който е отговорник транспортна дейност в Б. ТРАНСПОРТ Е. и едновременно е назначен на трудов договор с друго дружество, намиращо се в [населено място]. Л. Д. е свързано лице с управителя и едноличен собственик на Б. Т. Е.. Записано е, че автомобила се е движел по пътища за които не се дължат пътни такси. Съгласно обяснението, транспорта за м. ноември и декември е осъществен с МПС рег. [рег.номер на МПС], което е оборудвано с дигитален тахограф, поради което не могат да бъдат представени тахографски листове.

Не били представени документи и доказателства за осъществен транспорт на стоки, собственост на А. Т. К. Е. за периода 01.05.2019 г. – 31.12.2019 г., включително фактури, товарителници, доказателства за изминати километри, пътни листове, документи, доказващи заявен транспорт от клиента, документи за платени пътни такси, гориво, паркинг, застраховки на транспортните средства, ведомости за заплати, счетоводни справки, доказващи осчетоводяване на приходите от продажби и извършените разходи във връзка с доставките, справка за извършени разходи във връзка с осъществения транспорт, справка за формиране на себестойност на извършените услуги.

В мотивите на ревизионния акт е посочено, че ревизираното лице осчетоводило фактури за покупка на стоки, които не са реално извършени от [фирма]. Относно упражненото право на приспадане на данъчен кредит е установена симулация на доставки от [фирма], както и че ревизираното дружество не е осъществило ВОД на стоки към О. Н. SMMPC EL[EИК], Т. SMPC EL[EИК] и С. Е., което било потвърдено от извършен обмен на информация с данъчната администрация на Република Гърция. Не били представени доказателства за наличие на стока.

Във връзка с установеното в хода на ревизията и със знанието на ревизираното лице, че доставките са симулативни и участва в схема с цел невнасяне на данък, а в конкретния случай дори възстановяване на ДДС, както и предвид практиката на СЕС не били изпълнени изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 6/9 ЗДДС, поради което ревизиращият екип е заключил, че не възниква и е отказал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 24 599,29 лв., упражнено по фактури от [фирма]. Също така, поради липсата на доставки на стоки,

за свързаните услуги – наемни, транспортни, складови, по фактури от Б. ТРАНСПОРТ Е. , М. БИО БЪЛГАРИЯ Е. и на А. Л. Е., били налице основанията по чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС и е отказано право на данъчен кредит.

Срещу констатациите в РД не е постъпило възражение, не били представени нови доказателства и такива не били събрани в следствие, поради което ревизиращият екип е приел изцяло фактическата обстановка от ревизионния доклад.

Срещу РА е подадена жалба вх. № 53-06-4905/21.06.2021 г., въз основа на която е постановено Решение № 1319/25.08.2021 г., с която същата е оставена без уважение, а ревизионният акт е потвърден изцяло. Жалбата, в частта, относно установени задължения за ЗДДС за данъчни периоди м.06. и м. 07.2019 г. е оставена без разглеждане, като недопустима.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на ревизиращия екип. Не се констатират съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

В рамките на съдебното производство по искане на оспорващия бе допусната и изслушана ССЧЕ. В отговор на поставените въпроси, вещото лице е посочило, че през периода 01.05. - 31.12.2019 г. дружеството е водило текущото си счетоводство и е изготвяло финансовите си отчети съгласно изискванията на Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти, чрез двустранна форма на счетоводно записване. Счетоводните сметки са водени синтетично и аналитично, което осигурявало синхронизирано, хронологично и аналитично счетоводно отчитане. Вещото лице е посочило, че всички счетоводни операции са подкрепени с първичен счетоводен документ и е наличен необходимия документооборот, като счетоводството се осъществявало на основата на документална обосновааност на стопанските операции.

По-нататм, вещото лице сочи, че са налице документи, отразяващи пълно осчетоводяване по процесните доставки от [фирма], получени от дружеството-жалбоподател, както и документи, въз основа на които са осчетоводени последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти.

При проследяване на стоковия поток при жалбоподателя вещото лице е заключило, че е налице сходство между получените от жалбоподателя стоки и услуги от [фирма] и доставените по последващите доставки от жалбоподателя към неговите клиенти.

При анализ на оборотната ведомост и главна книга, вещото лице е констатирало, че получената доставка е осчетоводена, като стоките са заприходени в склад с дебит сч. сметка 304 със стойността на доставката; 4531 – ДДС на покупките; и кредит сметка

401-Доставчик. Сметка 401-Доставчик се закрива с дебитиране, срещу кредитна операция по сметка 501 Каса в лева, от което следвало, че плащанията по доставките са извършени касово.

В началото на периода 01.01.2019 г. сметка 401 – Доставчик, с контрагент [фирма] е с начално салдо 4437,11 лв. За периода до 31.12.2019 г. са начислени дебитни обороти с размер 111 175,40 лв. и кредитен оборот 147 595,74 лв., с остатък крайно салдо по кредит сметка 401 – Доставчик – 40 857,45 лв.

Приходите, реализирани от сделките по износ са начислени по сметка 702 Приход от продажба на стоки, като в оборотната ведомост са оставили следи в натрупан Дебитен и кредитен оборот с размер 102 339,52 лв. Началното и крайното салдо са 0,00 лв. По сметка 411 Клиенти е констатирано начално салдо дебит с размер 170 840,02 лв. натрупан дебитен оборот 102 339,56 лв., натрупан кредитен оборот 77 070,53 лв. и крайно салдо дебит 196 109,04 лв.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като компетентно изготвено, обективно и съответстващо на писмените доказателства по спора, неоспорено от страните.

Съдът със свое определение е разпределил доказателствената тежест между страните, като в тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за отказа да се признае правото на данъчен кредит на ревизираното лице. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно, отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието на които е свързано с възникване на благоприятни последици за оспорващото дружество – възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт – наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно, отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществени доставки на стоките по процесните фактури.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиниция на облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчнозадължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката,

облагаема с нулева ставка, извършена от данъчнозадължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Трайната практика на Съда на Европейския съюз изисква установяването на осъществена действителна облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на злоупотреба от данъчнозадълженото лице.

Според жалбоподателя по всяка от процесните фактури има изпълнение в съответствие с изискванията на закона, т.е. извършени са реални доставки на стоки и услуги.

Съдът не споделя тези доводи по отношение на фактурите, издадени от [фирма]. По отношение този доставчик ревизиращият екип е приел, че не са налице реално осъществени доставки на стоки, който извод съдът намира за правилен и обоснован.

Предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит са изведени от практиката на СЕС, а именно: доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО (решение на СЕС по съединени дела C-80 / 11 и C-142 / 11, решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324 / 11, решение на СЕС по дело C-642 / 11 и др.)

Реалното изпълнение на доставка на стоки (чл. 6 ЗДДС) или услуги (чл. 8 и чл. 9 ЗДДС) се доказва чрез писмени документи - първичен счетоводен документ и придружаващи (вторични документи), установяващи: предаването и приемането на стоката или услугата, предмет на доставка; наличие на облигационни отношения между страните по доставката или конкретизиращи предмета на доставката; извършване на плащане; използване на доставките за икономическата дейност на получателя, в т.ч. за извършени последващи доставки. За установяване реалността на доставката могат да се представят счетоводни регистри за установяване счетоводното отразяване на доставката. От друга страна чрез назначаване на счетоводна експертиза могат да бъдат установени обстоятелства, които са индиция за реално или липса на реално изпълнение на спорните доставки, а именно: налице ли е надлежно счетоводно отразяване на доставките в счетоводствата на получателя и доставчика; редовно ли са водени тези счетоводства; налице ли е плащане по фактурите; съответства ли предметът на доставките с отразеното в

счетоводните регистри и др.

Жалбоподателят е декларирал единствено ВОД до гръцките търговци O. H. L., VIN E., G. L., VIN E. и T. SMPC, VIN E., но не са представени доказателства за извършени плащания от клиентите. Ревизиращият екип е приел, че са осчетоводени единствено получени плащания в размер на 1 025,02 лв. през м. 08.2019 г. Към 31.12.2019 г. са налични задължения към доставчици в размер на 207 686,86 лв.

Съгласно постоянната практика на Съда на ЕС, освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране, същата стока е напуснала физически територията на държавата-членка на доставката (Решение по делото R., C-285/09, т.41 и Решение от 16 декември 2010г. по дело E. H.).

Тоест, за да се признае една сделка, като вътреобщностна доставка на стоки и следователно, като освободена от ДДС, е необходимо едновременно да са изпълнени три условия:

1/ прехвърляне на правомощието за разполагане със съответната стока на името на собственика – условие, присъщо за всяка доставка на стоки и следователно недостатъчно за определяне вътреобщностния характер на доставката;

2/ физическо преместване на стоките от една държава-членка в друга и

3/ придобиващото ги лице да е данъчнозадължено лице.

В хода на ревизията е установено, че стоките - предмет на декларираните ВОД към гръцките търговци, са декларирани от жалбоподателя като придобити от [фирма]. По фактурите, издадени от това дружество, ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 24 599,29 лв. Фактурите са осчетоводени по сметка 304-Стоки и са придружени с приемо-предавателни протоколи. Предмет на фактурите е стока - млечен продукт с растителни мазнини. Констатирани са налични задължения на жалбоподателя към доставчици в размер на 207 686,86 лв. Същевременно, сумата по издадените от [фирма] за млечен продукт, получени от жалбоподателя, са на обща стойност от 122 996,45 лв., видно от приложената на л. 7-8 от експертната таблица. Това обстоятелство, според съда е индигия, че реално дружеството не е заплащало сумите не само по тези фактури, но и към други свои доставчици.

Според правилата за разпределение на доказателствената тежест лицето, което претендира право на освобождаване от ДДС, т.е. жалбоподателят, трябва да разполага с документите по чл. 45 от ППЗДДС и в негова тежест е

да установи: че е натоварил стоката, че правото на разпореждане като собственик с процесната стока е прехвърлено на получателя, както и че стоката е изпратена или транспортирана до територията на и че вследствие на това изпращане или транспортиране физически е напуснала територията на България (в този смисъл: Решение на ВАС № 51 от 3.01.2018 г. по адм. д. № 5643/2017 г.; Решение на ВАС № 149 от 5.01.2018 г. по адм.д. № 13192/2016 г.; Решение на ВАС № 254 от 9.01.2015 г. по адм.д. № 3671/2014г; Решение на ВАС № 14925 от 27.11.2012г. по адм.д. № 9435/2012 г; Решение на ВАС № 3712 от 18.03.2013 г. по адм.д. № 681/2013 г.; Решение на ВАС № 1472 от 1.02.2018 г. по адм.д. № 8607/2016 г.).

Според доказателствата по делото, както и от заключението на изготвената ССчЕ, доставчик на жалбоподателя по извършените от него ВОД за Република Гърция, е [фирма]. За установяване реалността на доставката от това дружество му е било връчено ИПДПОЗЛ и са представени копия на фактурите, включени в дневниците за продажби за съответните периоди, обяснения, оборотни ведомости и главни книги на сметка 411 за периодите от 01.05. - 31.12.2019 г., свидетелство за регистрация на касов апарат, договор за сервизно обслужване, сертификат за членство в НАМ, договор за склад, удостоверение за регистрация на склад, договор за склад с [фирма], свидетелства за регистрация на транспортни средства с доставчик за изработка, удостоверение за качествени показатели на готови продукти, фактури за покупка на стоки, сертификати за качество, списък на персонал.

Съгласно представените документи доставчици на дружеството са: [фирма] по фактура № 253/21.1.2019 г. за 5 500,00 кг. обезмаслено сухо мляко; [фирма] по фактура № 603604/05.02.2019 г. за 2 000 кутии; [фирма] по фактура № 108/28.01.2019 г. за 240 кг. млечен протеинов концентрат и № 107/21.01.2019 г. за 6 000 кг. палмова растителна мазнина; [фирма], ЕИК[ЕИК] по фактура № [ЕГН]/26.08.2019 г. за 2 520 кг. краве сирене; [фирма], ЕИК[ЕИК] по фактура № 22556/1.6.2019 г. за 1 920 кг. краве сирене.

За доказване на произхода на стоката е представен договор за изработка от 15.01.2019 г. със [фирма], ЕИК[ЕИК], съгласно който [фирма] ще доставя на [фирма] обезмаслено сухо мляко, протеини растителна мазнина, морска сол, пластмасови кофи за производство на имитиращ продукт. Не са представени документи за предаване на стоки от [фирма] и издадени фактури. В дневниците за покупки на [фирма] не са отразени фактури от [фирма]. Това обстоятелство допълнително разколебава твърдението за реалност на доставките, тъй като доставчика на жалбоподателя не разполага с възможност да достави описаните във фактурите стоки.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 15, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална

вещ като собственик. Облагаема доставка според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчнозадължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. , т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършването от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистрирано по този закон лице.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено, дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична с чл. 178, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя (вж. Т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13); своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, ал. 1 ЗДДС; получаването на стоките/услугите по доставката („... действителното извършване на облагаема сделка...“ според т. 30 от решението на СРС по дело С-642/11); отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ (така т. 36 от решението на СЕС по дело 153/11).

Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав, изключва възникването на правото. В процесния случай не се доказва получаването на стоките.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо да се провери дали

доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6.12.2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано“ (т.33).

От друга страна националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършени от ДЗЛ в това качество, и за икономическа дейност (т.38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно е подчертавал разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите на данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/11/ЕО, които последователно си служат само с понятието „доставка“, а не „сделка“. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи този ефект ще е настъпил ако правото на собственост родово определени вещи (в случая млечен продукт) е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя.

Произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/1122/ЕО, нито е предпоставка за възникване или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода обаче може да е индичия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни

индиции биха могли да обезпечат тежачото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липса преки доказателства за реалност на извършената доставка. В случая такива преки доказателства за доставките между [фирма] и жалбоподателя не са налице. По аргумент за противното, липсата на такива доказателства е индиция, която сочи, за липса на предмета, а от там и за нереалност на доставката.

Правото на данъчнозадълженото лице да приспадне дължимия ДДС е основен принцип на въведената в законодателството на ЕС обща система на ДДС. Тя гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест по отношение на получена доставка, стига същата да се използва от лицето в неговата независима икономическа дейност. Както беше посочено по-горе изключение касае случаите, когато националните юрисдикции следва да откажат това право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че с позоваването на това право се осъществява измамна цел или злоупотреба. В практиката на СЕС е изведено, че такава цел е налице когато данъчнозадълженото лице участва пряко в измамата; когато не е участвало в измамата но е знаело за нея; когато не е знаело за нея и не е участвало в нея, но е трябвало да знае. Тук съдът намира за уместно да посочи, че органите по приходите са установили, че от [фирма] е представено пълномощно, с което управителят на дружеството упълномощава Г. И. Д. да го представлява. Установено е, че същият е във фактическо семейно съжителство с П. А. И. - представляваща [фирма]. Предвид липсата на обективни данни [фирма] да е в състояние да достави процесните стоки на дружеството жалбоподател, както и фактическото съжителство между представляващите двете юридически лица, може да се направи извод, че данъчнозадълженото лице [фирма] е знаело, че доставката е ще бъде фиктивна и няма да бъде обективно осъществена. Нещо повече, с оглед описаните в Решението на директора на дирекция „ОДОП“ и в Ревизионния доклад обстоятелства, относно проведен разпит на Г. И. Д., от обясненията му може да се направи обоснован извод, че [фирма] не само е участвало, но е и било организатор на измамата.

Протоколите, които се съставят от органите по приходите по време на ревизията, следва да съдържат реквизитите и да отговарят на изискванията, предвидени в чл. 50, ал. 2 – ал. 5 ДОПК, за да представляват доказателство за извършените от и пред тях действия, и изявления, и установените факти, и обстоятелства (чл. 50, ал. 1 ДОПК). На тези изисквания следва да отговарят и протоколите за извършване на насрещни проверки. Съдебната практика приема, че неизпълнението на изискванията за форма и съдържание на протоколите и на всички предпоставки за връчване чрез прилагане към досието на доставчици на ревизираното лице, не представлява съществено нарушение на процесуалните правила. Това е така, тъй като съдът дължи произнасяне по същество съгласно чл. 160, ал. 1 и не е оправомощен при отмяна на РА да върне преписката на компетентния орган по приходите за нова ревизия (чл. 160, ал. 4 ДОПК). Дори и да са допуснати такива нарушения те не могат да бъдат отстранени в повторно ревизионно производство.

Изисканите по този ред документи, при възможност, следва да бъдат събрани от съда. В този смисъл е Решение № 4955 / 04.05.2015 г. по адм. дело № 7105 / 2014 г. по описа на ВАС. В конкретния случай обаче възражение за истинността на протоколите няма, както и липсват твърдения за наличие на процесуални нарушения при съставянето им, поради което съдът приема, че същите са годни доказателства в настоящото производство. От приложените протоколи и другите писмени доказателства може да бъде направен извод, че доставчика не е извършил реално прехвърляне на собствеността върху млечните продукти, тъй като изначално той не е разполагал с такава собственост. Тук още веднъж съдът подчертава, че индицията за реалност, респ. нереалност на доставката се съдържа в обстоятелството дали стоката, предмет на доставката, е реално съществуваща в патримониума на доставчика. В конкретния случай, такава собственост не се доказва.

Всъщност, с подобни съображения е отказано право на данъчен кредит на [фирма], по фактурите от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Възражението на жалбоподателя, че органите по приходите са се позовали на ревизионен акт, който в последствие е отменен, според съда не засяга валидността на съставените протоколи в хода на това ревизионно производство. Същите са приобщени законосъобразно, а предметът на другото ревизионно производство е свързан с установяване на задължения за данъци и с произнасяне на съответния съд по същество (чл. 160, ал. 1 ДОПК) се формира краен извод за дължимост или не на съответните задължения, а не за вярността на отразеното в тях съдържание.

Независимо, че по процесните фактури от този доставчик са представени доказателства - договор, приемо-предавателни протоколи, счетоводни вземания, не може да се приеме, че същите удостоверяват реално извършени доставки. Именно от съвкупната преценка на всички събрани доказателства се налага извод, че липсват доказателства за придобити стоки от [фирма], които да бъдат продадени на [фирма]. След като не е прехвърлена реална собственост върху стоките, то и за ревизираното дружество не съществува възможност да прехвърли тази собственост при извършване на ВОД по отношение на гръцките си контрагенти. Този извод следва от обстоятелството, че жалбоподателят декларира, че получава стоки единствено от [фирма], за които документира последващи ВОД към гръцки дружества. Получаването на млечните продукти единствено от [фирма] се потвърждава и от заключението на вещото лице.

При липса на доказателства за реално получени стоки от доставчика, очевидно не е доказан произхода на стоките по ВОД. Недоказан е факта на действителното прехвърляне на вещите от доставчика към жалбоподателя. Действително, както се посочи по-горе, редовното водене на счетоводството на жалбоподателя може да е индиция за реалност на тези доставки, но в случая са налице и отрицателни факти и обстоятелства, които опровергават този евентуален извод. Същевременно при ревизията са събрани

доказателства от гръцката данъчна администрация, които подкрепят заключението на органите по приходите, че не е доказана и реалността по декларираните ВОД.

По отношение доставките от [фирма], [фирма] и [фирма], правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС. Съгласно посочената разпоредба Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т.е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие.

С разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 са въведени ограничения, които са пряко свързани с принципа на облагане с ДДС и характера на данъка. По дефиниция ДДС е общ данък върху потреблението, чиято тежест изцяло се носи от крайния потребител. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, се задължават към бюджета с начисления на клиентите си ДДС, като се приспада платения ДДС на техните доставчици.

Данъчнозадълженото лице има право да приспадне данъчен кредит, в случай че придобива стоки или услуги, не като краен потребител. ДДС се характеризира със своя неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата му дейност, тоест нито пряко, нито косвено се отнасят към извършваните от лицето облагаеми доставки, както и ако е краен потребител по възмезден начин на същите. Следва да се посочи, че под дейност, различна от икономическата дейност на лицето, следва да се разбира икономическа дейност, различна от тази, формираща оборота му, а не всяка нестопанска дейност, тъй като тази хипотеза излиза извън приложното поле на ЗДДС и въпросът за приспадане на начисления по доставката данък изобщо не стои.

От приложените по делото доказателства съдът намира, че е налице документална обосновааност на фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Въпреки това, не се установява получените услуги по фактурите, издадени от тези доставчици, да са били предмет на последващи облагаеми доставки, каквото е изискването на чл. 69 и сл. от ЗДДС.

С оглед изложеното дотук, съдът намира, че издаденият ревизионен акт е законосъобразен, а жалбата срещу него е неоснователна. Не са допуснати твърденията от жалбоподателя процесуални нарушения, като РА е издаден в

съответствие с материалния закон. При това положение, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 1 396,39 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 и пр. 4 от ДОПК, Административен съд – София-град, I отделение, 21 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-2221020006362-091-001/12.5.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1319/25.08.2021 г. на заместник директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати по сметка на Националната агенция за приходите сума в размер на 1 396,39 лв., представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва в 14-дневен срок с касационна жалба пред ВАС чрез АССГ от съобщаването му.

Решението **ДА СЕ СЪОБЩИ** на страните, по реда на чл. 138 АПК.

СЪДИЯ: