

# РЕШЕНИЕ

№ 1834

гр. София, 22.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 12.01.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10335** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 – чл.161 ДОПК. Образовано е след като делото е върнато от ВАС за ново разглеждане в отменената част от друг състав на Административен съд София-град.

С Решение №12951 от 13.10.2020г. по адм.дело 2674/2020г. на ВАС отменя решение № 8421/31.12.2019 г., постановено по адм. д. № 5161/2018 г. по описа на Административен съд – София-град, в частта, в която е отменен ревизионен акт № Р-22002217000933-091-001/11.10.2017г. на ТД на НАП – С., в частта, в която е потвърден с решение № 479/30.03.2018 г. на директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С.. в която на основание чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС и чл.68, ал.1., т.1 от ЗДДС, във вр. с чл.6 от ЗДДС, е извършена корекция на упражненото правото на приспадане на данъчен кредит за доставки на стоки, по данъчни периоди както следва: 1.За данъчен период м. 04.2014г. общо в размер на 6 446,86 лв. за доставки по 3 фактури от [фирма]; 2. За данъчен период м. 01.2015 г. общо в размер на 4 002,00 лв. за доставки по 2 фактури от [фирма]; 3.За данъчните периоди м. 01.2015 г. м. 02.2015 г. и м. 03.2015 г. общо в размер на 16 014,04 лв., за доставки по 8 фактури от [фирма]; 4.За данъчните периоди м. 07.2014 г. м. 08.2014г. и м. 10.2014г. данъчен кредит общо в размер на 19 977,80 лв. по 10 фактури от [фирма]; 5.За данъчен период м. 10.2014 г. общо в размер на 6 000.00 лв. за доставки по 3 фактури от [фирма]; 6. За данъчните периоди м.10.2013 г., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 01.2014 г., м. 03.2014 г., м. 04.2014 г., м.05.2014 г. и м. 06.2014 г. общо в размер на 46 473,92 лв., за доставки по 23 фактури, от [фирма]; 7. За данъчните периоди м. 10.2013 г. и м. 11.2013 г. общо в

размер на 25 608,00 лв., за доставки, по 12 фактури, от [фирма]; 8. За данъчен период м. 07.2015 г. общо в размер на 4 000,18 лв., за доставки по 2 фактури от [фирма]; 9. За данъчен период м. 07.2014 г. общо в размер на 4 028,80 лв., за доставки по 2 фактури от [фирма]; 10. За данъчните периоди м. 04.2015 г., м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г., общо в размер на 26 006,40 лв. за доставки по 13 фактури от [фирма]; 11. За данъчните периоди м. 03.2014 г. и м. 04.2014 г., общо в размер на 11 250,48 лв. за доставки, документирани с 5 фактури от [фирма]; 12. За данъчен период м. 07.2014 г. в размер на 2 246,80 лв., за доставка по ф-ра №10...0180 от 28.07.2014 г., от [фирма]; 13. За данъчните периоди м. 05.2014 г., м. 06.2014 г., м. 07.2014 г., м. 08.2014 г. и м. 10.2014 г. общо в размер на 62 364,92 лв., за доставки по 33 фактури от [фирма]; 14. За данъчните периоди м. 12.2014 г. и м. 03.2015 г. общо в размер на 10 000,36 лв., за доставки документирани с 5 фактури, от [фирма], ведно с начислените лихви за всеки от данъчните периоди към датата на ревизионния акт, за задълженията в посочените размери.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище С. и чрез адв. Г. от САК, против Ревизионен акт № Р-22002217000933-091-001/11.10.2017г., издаден от В. В. на длъжност началник сектор, възложила ревизията и А. Е.- ръководител на ревизията, в частта на РА, потвърдена с Решение № 479/30.03.2018г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите. С РА в обжалваната част са установени задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.10.2013г. до 31.01.2014г. от 01.03.2014г. до 31.08.2014г. от 01.10.2014г. до 31.10.2014г. и от 01.12.2014г. до 31.08.2015г. и е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от 15 доставчика на дружеството, на основание чл.68, ал.1, т.1, ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1, ЗДДС във връзка с чл.6 от същия закон.

С жалбата се иска отмяната на РА, като се претендира реалност на доставките от същите дружества на изложените основания за отказаното право на данъчен кредит, като счита неотнормирани доводите, че: доставчиците били deregистрирани лица, не е установен контакт с тях, не е установено плащането по доставките, дружествата били с „рисков профил“, част от преките доставчици декларирали доставки от дружества, които се явявали доставчици на жалбоподателя, поради което не било доказано притежаването на стоките от доставчиците, обект на последваща продажба, а шофьорите, посочени в предоставените от жалбоподателя приемо-предавателни протоколи, не били назначени на трудов договор при доставчиците, не били установени данни да са притежавали МПС. С жалбата се претендира че са доказани всички изискващи се предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки с предмет стоки по чл.5, ал.1 ЗДДС и представляващи движими вещи, като било изпълнено изискването по чл.6, ал.1 от същия закон за прехвърлянето на правото на собственост чрез предаването им по чл.24, ал.2 ЗЗД, доказано с представените приемо-предавателни протоколи, които доказвали предаването на стоките и допълнителна информация относно обстоятелствата, при които са осъществени доставките, които не били изследвани нито в ревизионното производство нито били взети предвид от ответника. С протоколите се доказвали предпоставките по чл.68, ал.1, и чл.69, ал.1 ЗДДС, тъй като било посочено къде точно се извършвало предаването на стоките, кои са лицата, които са приели/получили стоките с какъв транспорт са доставени, какъв е предмета на доставките, претендира настъпило данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС и възникнало право на данъчен

кредит. Знанието за измама у данъчно-задълженото лице следвало да бъде доказано от данъчната администрация, в която връзка се позова на съдебна практика на Съда на ЕС, а при ревизията не били събрани такива доказателства.

Пред съда жалбата се поддържа чрез адв.Т. Г., която претендира за нейната основателност и моли за отмяна на атакувания РА. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк. К., оспорва жалбата изцяло. Претендира неоснователността ѝ, като поддържа мотивите в решението на ответника. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220416000579-020-001/20.02.2017 г., изменена със ЗВР от 29.05.2017г. /относно срока на ревизията, определен до 02.08.2017г./ издадени от В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на който орган са възложени функциите на орган по възлагане на ревизии по чл.112 ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. и със предходна заповед № Рд -01-369/30.03.2016г. на директора на ТД на НАП С., представени по делото на л.18-21, относими към датите на ЗВР.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за данъчни периоди 01.01.2013г. до 31.12.2015г. и за установяване на задължения по ЗДДС, като ревизията е повторна, видно от първата ЗВР, възложена е във връзка със решение № 173/08.02.2017г. на ответника за отмяната на РА № р-22220416000579-091-001/26.10.2016г. и преписката върната за възлагане на нова ревизия за същите периоди и задължения.

За установеното при ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220416000579-092-001/17.08.2017 г., от органите по приходите, посочени в ЗВР – А. Е. - ръководител на ревизията и А. Такова. Срещу РД не е подадено възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК от жалбоподателя. Въз основа на уведомление за съставения РД и след срока за възражение, е издаден и оспорения по делото РА № Р-22220416000579-091-001/11.10.2017 г. В. В. - орган по възлагането на ревизията и от А. Е. - като ръководител на ревизията. С РА са възприети предложенията за установяване на задължения, направени с РД, като констатациите на доклада са потвърдени изцяло.

В хода на процесното ревизионно производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. Така, в хода на производството на дружество са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ - от дата 07.06.2017г., по което са представени документи, извършено е посочение на офиса на дружеството, където са предоставени за проверка оригинални първични счетоводни документи - фактури за покупки и продажби и приемо-предавателни протоколи, за проверката е съставен протокол от 31.07.2017г. В изпълнение на указанията на ответника в отменителното решение и на основание чл.45 ДОПК, са извършени надсрещни проверки на 15-те дружества- преки

доставчици по фактурите, по които е отказано правото на данъчен кредит, установеното при проверките е документирано в протоколи, съставени на основание чл.50 ДОПК. С протокол от 26.07.2017г. са присъединени доказателства, събрани при първата ревизия.

Предвид конкретните обстоятелства по делото - датата на образуване на ревизионното производство, съпадаща с дата на първата ЗВР и ревизираните периоди, то към тази дата не са изтекли сроковете по чл.109, ал.1 ДОПК и процесният РА е издаден в рамките на допустимо ревизионно производство.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства –разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи – л.48-50, въз основа на които и останалите доказателства по делото съдът приема, че тези актове са издадени от компетентни органи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл.113, ал.2 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА – по чл.120, ал.2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА.

По спазването на сроковете по чл.114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения, доколкото първоначално е определен срок на ревизията на два месеца от връчването на първата ЗВР, впоследствие продължен до максималния срок по тази разпоредба, предвид заповедите на л.16-27 от делото).

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени писмени доказателства в негова защита, актовете на органите по приходите - ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на доказателства са му връчвани по електронен път. Тези актове са издавани като електронни документи, за което са представени доказателства по делото - за подписването им с квалифициран електронен подпис, равностоен на саморъчен подпис и установяващ авторството на подписалите съответните актове органи по приходите. По този въпрос няма оспорване с жалбата както и по доказателствата, въз основа на които са установени допълнителни задължения с РА в оспорената част.

При така изложеното, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган, доказателствата са събрани по допустими от ДОПК способности, не са нарушени права на жалбоподателя, доколкото същият се е възползвал от правата си да участва в ревизионното производство като представя доказателства, подава възражения и жалби.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през процесния период дружеството осъществява дейността си на конкретен обект в [населено място], притежава собствени сгради, транспортни средства и стопански инвентар, има назначени 9 лица по трудов договор, води двустранно счетоводство, в съответствие с изискванията на чл.106 ЗДДС, заведени са задължителните регистри дневници за покупките и продажбите, а първичните счетоводни документи съдържали необходимите реквизит и по чл. 7 от Закона за счетоводството /ЗСч/ и чл.114 ЗДДС вр. чл.78 ППЗДДС.

С РА за доставките, по които жалбоподателят е получател /покупки/, на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 68, ал. 1. т. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 6 от ЗДДС, е извършена корекция на упражненото правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 261 704,64 лв., за доставки на стоки, документираны с фактури, издадени

от 15 дружества - преки доставчици и за следните данъчни периоди:

1. За данъчен период м. 04.2014 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 446.86 лв. за доставки по 3 фактури /посочени на стр. 4 в РД/ от [фирма] с предмет стоки, канцеларски материали - хартия, класьори, визитници, моливници, кламери, джобове, перфоратори и др.

За доставките от [фирма] жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "стоки".

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК поради ненамиране на лице на адреса след две посещения, от страна на доставчика не са представени доказателства. При насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран е на основание чл. 176 ЗДДС, две от фактурите – от 28.04.2014г. и 29.04.2014г. не са отразени в дневниците за продажби нито в периода на издаването им нито в последващ период от доставчика, доставчикът има отразена покупка в дневниците си от рисков доставчик [фирма].

От ревизиращите е формиран извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други придружаващи документи, не е представен аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 Стоки от който да е видна последващата реализация на стоките.

2. За данъчен период м. 01.2015 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 002,00 лв. за доставки по 2 фактури /описани на стр. 5 в РД/ издадени от [фирма] с предмет стоки,офис мебели — столове, офис закачалки, етажерки, шкафове и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо - предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "стоки".

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК поради ненамиране на лице на адреса след две посещения, от страна на доставчика не са представени доказателства. При насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран е на основание чл. 176 ЗДДС, няма констатация за неотразяване на фактурите в дневниците за продажби от доставчика. Изтъкнато е като относимо обстоятелство, че доставчикът имал множество отразени покупки в дневниците си от рискови доставчици [фирма] и Ф. И. Е..

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други придружаващи документи, не е представен аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 Стоки от който да е видна последващата реализация на стоките.

3. За данъчните периоди м. 01.2015 г.. м. 02.2015 г. им. 03.2015 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 16 014,04 лв., за доставки. документирани с 8 фактури /описани на стр. 7 в РД/, издадени от [фирма] с предмет стоки - електроника и компютърни аксесоари /компютри, звукови системи, клавиатури, мишки, таблетки, калъфи за таблетки, преносима памет, W. рутери, интернет камери и др./.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "стоки".

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК поради ненамиране на лице на адреса след две посещения, от страна на доставчика не са представени доказателства. При насрещната проверка за доставчика е установено, че е дерегистриран е на основание чл. 176 ЗДДС, няма констатация за неотразяване на фактурите в дневниците за продажби от доставчика. Изтъкнато е като относимо обстоятелство, че доставчикът имал множество отразени покупки в дневниците си от рисков доставчик [фирма], установено е, че доставчикът има задължения за ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други придружаващи документи, не е представен аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 Стоки от който да е видна последващата реализация на стоките.

4. За данъчните периоди м. 07.2014 г.. м. 08.2014 г. и м. 10.2014 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 19 977,80 лв.. за доставки по 10 фактури /описани на стр. 8-9 в РД/ от [фирма] с предмет стоки - електроника и компютърни части и аксесоари - таблетки, четци за електронни книги, автоматични прекъсвачи, външни хард дискове, безжични рутери, уеб камери, тонколонки. монитори, лазерни мултифункционални устройства, цветни тонери, охладители за лаптопи, и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "стоки".

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК поради ненамиране на лице на адреса след две посещения, от страна на доставчика не са представени доказателства. При насрещната проверка за доставчика е установено, че е дерегистриран е на основание чл. 176 ЗДДС, има констатация за неотразяване на една фактура в дневниците за продажби от доставчика. Изтъкнато е като относимо обстоятелство, че доставчикът имал отразени покупки в дневниците си само от рискови доставчици без да се посочват конкретни дружества, също се съдържа отбелязване за задължения в особено големи размери.

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други придружаващи документи, не е представен аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 „Стоки“, от който да е видна последващата реализация на стоките.

5. За данъчните периоди м. 07.2015 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 15 226.10 лв., за доставки по 7 фактури, /описани на стр. 10 в РД/ от [фирма] и с предмет стоки - електроника и компютърни аксесоари - лаптопи, смарт клавиатури, портативни CD плейъри.

безжични клавиатури, рутери, слушалки с микрофони, портативни говорители, тонколони и др. Всички фактури от този доставчик са 7 броя, всички издадени през м. 07.2015г. , необосновано е прието в мотивите на решението на ответинка, че по фактури от този доставчик е отказано право на приспадане на данъка за м. 08.2015г.

В тази част, с влязло в законна сила на 13.10.2020г. решение № 8421/31.12.2019 г., постановено по адм. д. № 5161/2018 г.на АССГ жалбата е отхвърлена и не е предмет на настоящето производство.

6. За данъчен период м. 10.2014 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 000.00 лв. за доставки по 3 фактури /описани на стр. 12 в РД/, от [фирма] с предмет стоки -електроника и компютърни части - екрани за стена, цветни скенери, LED монитори, компютри, таблети, преносими хард дискове и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "стоки".

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран на основание чл. 176 ЗДДС, няма констатация за неотразяване на фактури в дневниците за продажби от доставчика. Изтъкнато е общо като относимо обстоятелство, че доставчикът имал отразени множество покупки в дневниците си от рискови доставчици, както и, че имал задължения по ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Също е формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 Стоки, от който да е видна последващата реализация на стоките.

7. За данъчните периоди м. 10.2013 г., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 01.2014 г., м. 03.2014 г., м. 04.2014 г., м. 05.2014 г. и м. 06.2014 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 48 631.72 лв., за доставки по 24 фактури, описани на стр. 13-14 в РД, издадени от [фирма] с предмет стоки - електроника, компютърни части и аксесоари и канцеларски материали - компютри, клавиатури, безжични рутери, хранващи адаптери, таблети, камери, външни хард дискове, колони, трансформатори, мултимедийни проектори, хранващи букси с кабели, комплект ламинатори, тонери и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "стоки" и малка част от канцеларските материали по фактурите били отразени по сметка 609 „Други разходи“.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е

дерегистриран на основание чл. 176 ЗДДС, констатирано е, че 4 от фактурите към жалбоподателя не са отразени в дневниците за продажби от доставчика. Изтъкнато е общо като относимо обстоятелство, че доставчикът имал отразени множество покупки в дневниците си от рискови доставчици, както и, че имал задължения по ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Също е формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър на счетоводна сметка 304 Стоки от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можело да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

В частта за данъчен период м. 03.2014г. по фактура № 10..0285/26.03.2014г., издадена от [фирма] - данъчен кредит в размер на 2157,80лв., с влязло в законна сила на 13.10.2020г. решение № 8421/31.12.2019 г., постановено по адм. д. № 5161/2018 г.на АССГ жалбата е отхвърлена и не е предмет на настоящето производство.

8. За данъчните периоди м. 10.2013 г. и м. 11.2013 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 608,00 лв., за доставки, по 12 фактури, описани на стр. 16 в РД, издадени от [фирма] с предмет стоки - електроника, компютърни части и аксесоари - компютри, клавиатури, безжични рутери, храняващи адаптери, външни хард дискове, камери, планшети и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки", 204 „ДМА“ и 609 „Други разходи“.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е дерегистриран на основание чл. 176 ЗДДС, констатирано е, че 2 от фактурите към жалбоподателя не са отразени в дневниците за продажби от доставчика, фискалните бонове към 3 от фактурите не били издадени от регистрирано от този доставчик фискално устройство пред органите на НАП. Изтъкнато е общо като относимо обстоятелство, че доставчикът имал отразени множество покупки в дневниците си от рискови доставчици, както и, че имал задължения по ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Също е формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за



доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

9. За данъчен период м. 07.2015 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 000.18 лв., за доставки по 2 фактури, /описани на стр. 17 в РД/ издадени от [фирма] с предмет стоки - канцеларски материали - копирна хартия, принтерна хартия, кубчета, архивни кутии, папки и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки", и 602 „Разходи за услуги“.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран на основание чл. 176 ЗДДС, констатирано е, че 2 -те от фактури към жалбоподателя, издадени през м. 07.2015г., не са отразени в дневниците за продажби от доставчика, а към датата на регистрация по ЗДДС към м. 08.2015г. доставчикът нямал отразени покупки и продажби - справките декларации са нулеви. Доставчикът имал задължения по ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни, за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик. Също е формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

10. За данъчен период м. 07.2014 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 028,80 лв., за доставки по 2 фактури /описани на стр. 19 в РД/, издадени от [фирма] с предмет а стоки - електроника и компютърни аксесоари - външни оптични устройства, геймърски мишки, игрови конзоли, храняващи адаптори, мастилено-струйни принтери, безжични рутери.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки". Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран на основание чл. 176 ЗДДС, констатирано е, че 1 от двете фактури към жалбоподателя, издадени през м. 07.2014г., не е отразена в дневниците за продажби от доставчика, а към датата на регистрация по ЗДДС

към м. 01.2014г. до м. 07.2014г., доставчикът нямам отразени покупки на стоки. Също е формиран извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

11. За данъчните периоди м. 04.2015 г., м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г., е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 26 006,40 лв.. за доставки по 13 фактури, описани на стр. 20-21 в РД, издадени от [фирма] с предмет стоки - електроника, компютърни части и аксесоари. канцеларски материали - компютри, монитори, слушалки с микрофон, външни дискове, гейминг мишки, външни рекордери, интернет камери, комплекти проектори. екрани, скенери, мобилни акумулаторни кутии, портативни телевизори, калъфи за таблети, геймпадове, папки, класьори, органайзери за бюро, телескопични дръжки, цифрови фото рамки, електронни книги и др. Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки". Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран на основание чл. 176 ЗДДС, констатирано е, че 3 от фактурите към жалбоподателя, издадени през м. 06.2015г., не са отразени в дневниците за продажби от доставчика, а към датата на регистрацията по ЗДДС към м. 01.2015г. до м. 07.2015г., общо е посочено, че доставчикът имал отразени множество покупки на стоки от „рискови доставчици“ без конкретика относно доставчици.

Също е формиран извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договори, транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър, от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

12. За данъчните периоди м. 03.2014 г. и м. 04.2014 г., е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 250,48 лв.. за доставки, документирани с 5 фактури, описани на стр. 22 в РД, издадени от [фирма] с предмет стоки - канцеларски материали -кламери, маркери, джобове, тонер касети, копирна хартия, архивни кутии, тефтери, химикалки и др. Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки".

Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран на основание чл. 176 ЗДДС, констатирано е, че 2 от фактурите към жалбоподателя, издадени през м. 03.2014г., не са отразени в дневниците за продажби от доставчика, а към м. 01.2014г. до м. 04.2014г., общо е посочено, че доставчикът имал отразени множество покупки на стоки от „рискови доставчици“ без конкретика относно доставчици, както и, че има задължения за ДДС в особено големи размери.

Също е формиран извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

13. За данъчен период м. 07.2014 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 246,80 лв., за доставка по ф-ра №10...0180 от 28.07.2014 г., издадена от [фирма] с предмет стоки,офис мебели - конферентни маси, шкафове, офис-контейнери, кошчета инокс и картотеки.

Жалбоподателят е представил копия на фактурата, хронологични регистри за осчетоводяването ѝ, фискален бон и приемо -предавателен протокол, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки". Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е deregистриран на основание чл. 176 ЗДДС, , няма констатация за неотразяване на фактурата в дневника за продажби от доставчика, за периода м. 01.2014г. до м. 07.2014г., общо е посочено, че доставчикът имал отразени фактури от „рискови доставчици“ без конкретика относно доставчици, както и, че има задължения за ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираната доставка, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

14. За данъчните периоди м. 05.2014 г., м. 06.2014 г., м. 07.2014 г., м. 08.2014 г. и м. 10.2014 г.. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 62 364,92 лв., за доставки, документирани с 33 фактури, описани на стр. 25-26 в РД. издадени от [фирма] и с предмет стоки -канцеларски

материали и офис мебели- класьор, копирна хартия, тефтери, визитници, кутии с ластик, папки, химикалки, архивни кутии, коректори, спрей за почистване на екрани, перфоратори, фолио за ламиниране, поставки за документи, маркери, архивни кашони, органайзери за бюро, контейнери, стелажи, закачалки, дивани, офис столове, бюра, ъгли за бюра, шкафове и др. Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки". Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е дерегистриран на основание чл. 176 ЗДДС, няма констатация за неотразяване на издадени към жалбоподателя фактури в дневниците за продажби от доставчика, а към м. 01.2014г. до м. 10.2014г., общо е посочено, че доставчикът имал отразени множество покупки на стоки от „рискови доставчици“ без конкретика относно доставчици, както и, че има задължения за ДДС в особено големи размери.

Също е формиран извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

15. За данъчните периоди м. 12.2014 г. и м. 03.2015 г.. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 000,36 лв., за доставки. документирани с 5 фактури, описани на стр. 28-26 в РД, издадени от [фирма] с предмет стоки - електроника, компютърни части и аксесоари - компютри, компютърно хранане, външни дискове, рутери, охлаждане за мобилни компютри, дънни платки, принтери, блутут колонки, слушалки, мишки, клавиатури и др.

Жалбоподателят е представил копия на фактурите, хронологични регистри за тяхното осчетоводяване, фискални бонове към фактурите и приемо-предавателни протоколи, стоките са осчетоводени по сметка 304 "Стоки". Формиран е извод, че представените доказателства от страна на жалбоподателя не са достатъчни за да обосноват извод за наличие на стоки по фактурите от този доставчик.

Изготвеното при насрещната проверка ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по реда на чл.32 ДОПК, от страна на доставчика не са представени доказателства, при насрещната проверка за доставчика е установено, че е дерегистриран на основание чл. 176 ЗДДС, няма констатация за неотразяване на издадени към жалбоподателя фактури в дневниците за продажби от доставчика, а към м. 01.2014г. до м. 03.2015г., общо е посочено, че доставчикът имал отразени покупки с фактури само от „рискови доставчици,

както и, че има задължения за ДДС в особено големи размери.

Формиран е извод, че по връченото на жалбоподателя ИПДПОЗЛ не са представени договор, транспортни документи, складови разписки или други документи придружаващи фактурираните доставки, не е представен аналитичен регистър от който да е видна последващата реализация на стоките, от представени справки за доставки и за продажба на определени стоки това не можело да се установи, не можел да се направи извод за състоянието на сметка 304 „Стоки“.

Органите по приходите са констатирани, че на всички посочени доставчици са извършени насрещни, при които от нито едно дружество не са представени доказателства и в двете поредни ревизионни производства. Извършени са проверки на относими данни за доставчиците, налични в информационната система на НАП. Въз основа на тези данни в РД е направена характеристика на всяко едно от дружествата като данъчен субект. Установено е, че всички дружества са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите на основание чл. 176 от ЗДДС, в изпълнение на правомощията на приходната администрация за предотвратяване на данъчни измами. Дружествата имат задължения към бюджета в големи размери. По данни от ПП VAT е установено, че част от спорните фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не са декларирани в подадени от дружествата дневници за продажбите. Не е установен контакт с представители на доставчиците, поради което не е проверена счетоводната им документация и не е потвърдено издаването на спорните фактури и начисляването на ДДС. Не е доказано по категоричен начин плащане по доставките. В тази връзка по повод на представени от жалбоподателя касови бонове на [фирма] е констатирано, че не са издадени от регистриран ЕКАФП. За всички доставчици е установено, че декларират покупки само от дружества с рисков профил по ЗДДС. Някои доставчици / [фирма] и [фирма]/ декларират покупки от дружества, които се явяват преки доставчици на жалбоподателя / [фирма] и [фирма]/. В други случаи доставчиците / [фирма], [фирма]/ нямат изобщо декларирани покупки. При така установеното е прието, че за доставчиците не е доказано да са притежавали стоки, които да са обект на последваща продажба към ревизираното дружество. Не са установени данни за притежавани от доставчиците МПС. Констатирано, че не са представени никакви съпътстващи документи и писмени обяснения, удостоверяващи действително извършен превоз и съхранение на стоките /пътни листа, товарителници, складови разписки и др./. Установено е, че представените от жалбоподателя счетоводни регистри и справки не предоставят възможност за проследяване на движението на стоките, с оглед установяване на тяхната последваща реализация към конкретни клиенти. Не са приложени сключени писмени договори, заявки и др. относими доказателства, съдържащи ясни данни за установяване на действителни търговски взаимоотношения, разполагаеми от доставчиците складови бази и транспортни средства. В заключение е формиран извод за липса на реални доставки, документирани с процесните фактури от посочените 15 дружества.

Ответникът в решението си възприема посочените изводи на органите по

приходите, мотивира отказаното право на данъчен кредит по спорните фактури, като добавя, че в случая липсвали и представени от жалбоподателя доказателства за избор на доставчиците, за начина на организиране на доставките, за оферти, търговска кореспонденция, заявки за технически и количествени параметри, складови разписки и др. подобни документи, каквито "обичайно се съставяли между страните" при действително осъществяване на подобен вид дейност. Също ответникът е посочил, че като косвен аргумент основателно били взети предвид установени обстоятелства за доставчиците, указващи за системни нарушения на изискванията на ДДС, и чиято регистрация е прекратена, обстоятелство, което само по себе си обективно характеризирало тези лица като ненадеждни данъчни и стопански субекти. Допълнително ответникът в решението си е посочил, че по съдържание по-голямата си част от спорните фактури и протоколи /без да сочи точно кои/ не съдържали в пълнота обективни данни, позволяващи само въз основа на тях да се установи изпълнението, позовавал се е на чл.7, ал.3 от Закона за счетоводството. В заключение ответникът е приел, че събраните в хода на ревизията доказателства не давали възможност да се приеме, че в случая са изпълнени и изискванията по същество - материално-правните изисквания за наличие на правото на приспадане на данъка. Това било така, тъй като фактурите не съдържали описание на доставки, които да се свържат с каквито и да са факти от обективната действителност и от които еднозначно може да се направи извод, че доставки от същия вид действително са осъществени от вписаните във фактурите доставчици, а в случая били налице взаимно изключващи се доказателства.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е назначена ССЧЕ.

Вещото лице е направило справки в счетоводството на жалбоподателя, но не е правило такива при доставчиците. Дава заключение, че осчетоводяванията на процесните доставки в счетоводството на жалбоподателя включват отчитане на данъчната основа и ДДС, което съобразно определението на закона и счетоводните практики е счетоводно коректно отразено като ДДС с право на данъчен кредит. Както са установили и органите по приходите, част от стоките са заприходени по сметка 304, като заприходяването е извършено по брой на стоките, единична цена в склад - сметка 304. Стоките по 4 от фактурите са отразени по сметка 204 - Компютри и хардуерно оборудване, а трета част - по сметки от група 60 като разходи за дейността на дружеството-жалбоподател поради прага на несъщественост под 700 лв. по единична цена за артикул. Също, вещото лице е посочило, че доставките са осчетоводени коректно, с препоръка само за една фактура, която все пак следва да се отрази като разход по група 60 /л.9/ от заключението, но за която е представен приемо-предавателен протокол и е доказано плащане, а фактурата отговаря на изискванията. Вещото лице сочи в заключението си, че в счетоводството на жалбоподателя са отразени плащания по всички 131 фактури общо от процесните доставчици, като в приложение 1.1 към основното заключение е представил записите по сметка 501 "Каса", които закривали изцяло задължението на жалбоподателя към доставчиците му. За този извод вещото лице е извършило справки по сметка 401 в счетоводството

на жалбоподателя. За всяко от плащанията в счетоводство на жалбоподателя са съхранени фискален касов бон, издаден от съответния доставчик, прикрепен в папките с разходни фактури и към всяка от спорните фактури.

От страна на жалбоподателя са представени общо 123 приемо-предавателни протоколи за 123 от процесните фактури за доставки. Видно от стр. 8 и 9 то заключението, не са представени приемо-предавателни протоколи по всички: фактури, издадени от доставчика [фирма], за данъчен период м. 07.2015г., по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 15 226,10лв. по 7 фактури и по фактура № 10..0285/26.03.2014г., издадена от [фирма] с ДДС 2157,80лв. За останалите фактури от доставчика [фирма] са представени приемо-предавателни протоколи.

По отношение на последващите доставки, вещото лице в първоначалното заключение/л.10/ сочи, че при поискана справка от счетоводството на ревизираното лице за стоковия поток на доставените артикули, които са от една от фактура и от конкретен доставчик и тяхната последваща продажба по една или няколко продажни фактури на различни клиенти, е получило отговор, че няма техническа възможност за такава справка. В съдебно заседание на 25.02.2019г. вещото лице пояснява, че ревизираното лице при заприходяването на стоките в своя склад и осчетоводяване в системата е спазвало минималния праг от 700 лв./ЗКПО/ единична цена, а използваните за административната дейност на дружеството са описани в сметки 602 и 609 /хартия и канцеларски материали/. Заявил е, че познавайки счетоводството, колкото и коректно да е водено, предвид факта че нямат стоковия оборот, същият не може ясно да бъде идентифициран.

С допълнително заключение, на базата на отчетните регистри по ЗДДС за продажбите е достигнало до извод, че няма разлика между тях и приходите от продажби по групите сметки за приходи, представени в табличен вид в мотивите на заключението. Като е достигнало до изводи, че към момента на изчерпване на наличностите по сметка 304 "Стоки - м. 10 2016г. то са изписани стоки на стойност общо 171 389 лв. за 2016г. общо, за 2015г. - 682 057,48 лв. и за 2014г. - 1 189 821,27лв. и за 29013г. - три месеца - 343 832,40лв. общо 2 387 100,20лв. На въпроса внесени ли са в бюджета дължимите данъци, вещото лице е достигнало до извод, че за същия период дружеството е останало задължено за внасяне на сумата от 51 960,66лв. при начислен ДДС общо за разглеждания период 518 446,09лв. видно от колона 4 на справката на л. 5-7 от заключението, л. 437 от делото.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

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

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения

РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушение на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достигна до същите изводи, както органите на приходите, за липса на реалност на процесните доставки, поради което законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит/ДК/ на осн. чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС.

Основният спорен въпрос между страните е за реалността на доставките на стоките по процесните фактури, което от своя страна е обосновоало извод за неправомерно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя и съответно за неговото довносяне.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже и притежава документи за реалното предаване на стоките.

Според чл.6, ал.1 от ЗДДС, доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Наличието на действително осъществена доставка е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС, според която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, а данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, което възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена /чл.25, ал.2 ЗДДС/. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация

Следва да се отчете и разпоредбата на чл.4, ал.3 от Закона за счетоводството, съгласно който документална обоснованост на стопанските операции е налице само, когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция. Реалното извършване на една доставка или услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него



съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит.

Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС и в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка".

Материално правните предпоставки за възникването на правото на приспадане са формулирани нееднократно в съдебната практика на ВАС, а и тази на СЕС. Както е посочено и в т. 25 от Решение от 13 февруари 2014 г. по дело С-18/13 на СЕС /а и в редица други/ "Освен това от текста на член 168, буква а/ от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице. Следователно, ако тези условия са изпълнени, приспадането по принцип не може да бъде отказано. "

Съгласно разпоредбата на чл. 154, ал. 1 от ГПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, именно лицето, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките, което в случая не е сторено.

Съдът приема, че при наличните доказателства и с оглед резултатите от процесуалните действия, извършени при обжалването на акта материалният закон е приложен правилно.

Безспорно е, че в хода на ревизията доставчиците не са открити. Това обстоятелство, само по себе си, не е достатъчно да се приеме, че доставки не са извършвани. Жалбоподателят обаче, не е представил достоверни доказателства за извършването на доставките – доказателства, които би следвало да се намират у него при едно обичайно развитие на търговското правоотношение с доставчиците.

За да се обвържат двете събития – издаването на фактурите и реалното предаване на стоката, е необходимо да се докаже, че тази стока е транспортирана. Разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Следователно, при спор за реалност на доставки на стоки, съдът дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя. В конкретния случай за установяване на тези обстоятелства освен фактурите, са представени приемо-предавателни протоколи, но същите не мотивират съда да приеме, че стоките действително са били транспортирани и предадени от доставчиците на получателя.

Приемо-предавателните протоколи са със същата дата, на която са издадени и съответните фактури, подписани са от законните представители на доставчика и получателя. Във всеки от протоколите е отразено такова количество и цена на същата стока, каквото е посочено във фактурата с идентичния номер. С тези протоколи се цели да се докаже, че стоката описана в съответната фактура е предадена реално на същата дата на получателя по доставката. Документи за транспортирането на стоките не са представени, но в приемо-предавателните протоколи е посочено физическото лице, извършило транспорта на стоките, както и превозното средство, с което са превозени, но не се установява връзката им със съответното търговско дружество-доставчик, за чиято сметка е посочено, че се извършва транспортирането на стоките. След като отразеното в тези протоколи относно транспортирането на стоките е недоказано като реално извършено, то следва, че с тези протоколи не се удостоверяват верни факти относно доставката на стоките.

Приемо-предавателните протоколи са частни документи, удостоверяващи факти, които са благоприятни за жалбоподателя и не обвързват съда с материална доказателствена сила. Тяхната достоверност следва да бъде преценявана с оглед всички доказателства по делото. Като частни документи, те притежават само формална доказателствена сила – доказват, че материализираното в тях изявление е направено /а не, че е вярно/ и изхожда от лицето, което го е подписало. Частните документи нямат обвързваща за съда материална доказателствена сила относно верността на съдържащата се в тях информация. Те не са оспорени от гледна точка на тяхната автентичност, но обстоятелството, че са автентични, не обосновава автоматичен извод, че са и верни, както е при официалните свидетелстващи документи. За разлика от последните, частните документи не е нужно да бъдат оспорени, за да бъдат оборени. Частните документи се обсъждат в съвкупност с всички събрани доказателства, а в случая освен фактурите и приемо-предавателните протоколи не са ангажирани други доказателства доказващи реалното транспортиране, респ. реалното предаване на процесните движими вещи от доставчиците на получателя – ревизираното лице. А както бе посочено по-горе, предвид съдържанието на протоколите, същите не могат да се ценят като достоверно доказателство за

транспортирането и предаването на стоките. Не е установено в каква връзка и в какви отношения е лицето, транспортирало стоките, с дружеството – доставчик, както и не е установена връзката на посочените превозни средства, към датата на съставянето на протоколите с дружеството - доставчик на стоките.

Не е достатъчно само издаването на фактури за признаване правото на данъчен кредит за доставка на стоки, а следва по категоричен начин да се установи, че стоките са предадени на получателя и са използвани за последващи облагаеми доставки, или най-общо казано за нуждите на облагаемата дейност на търговеца, а това именно не е сторено.

Наред с всичко, установено дотук, съдът отчита и факта, че част от спорните фактури, издадени от [фирма]/ от 28.04.2014г. и 29.04.2014г./, [фирма], [фирма]/ ф-ра от 28.07.2014г./, [фирма]/ф-ри от 14.12.2013г., 20.12.2013г., 24.04.2014г., 28.04.2014г., 26.05.2014г., 29.05.2014г./, [фирма]/ф-ри от 23.10.2013г. и 24.10.2013г./, [фирма]/ф-ри от 24.07.2015г. и 29.07.2015г./, [фирма]/ф-ра от 22.07.2014г./, [фирма] /ф-ри от 23.06.2015г., 29.06.2015г. и 30.06.2015г./, [фирма]/ ф-ри от 28.03.2014г. и 31.03.2014г./, не са били включени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди, т.е. липсват обективни данни, че неоткритите доставчици са били наясно за съществуването им, съответно – за фактурираните доставки.

Сред доказателствата за реално извършване на доставката от съществено значение е разплащането по фактурите. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в настоящия случай – като заплащане на договорена цена за извършена доставка, която не е доказана. Освен това касовите бонове на „А.-2006“ са издадени от нерегистрирано в системата на НАП фискално устройство, респ. не са отчетени в системата на НАП. Установена е и липса на подадени от доставчиците декларации за съответните години, както и в някои случаи – недекларирането на продажби към жалбоподателя, което е косвено указание за липса на отчетени приходи и реална икономическа дейност.

Изводите на съда за липса на реални доставки от процесните доставчици не се променят от заключението на вещото лице по делото. При констатираната липса на възможност за проследяване движението на стоките по вид и количество, липсата на стоков поток, съответно за установяване на точните последващи доставки, не може да се направи извод, че реализираните стоки са именно фактурираните като получени от доставчиците. Правилното и редовно счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока/услуга и възникнало данъчно събитие. Наличието на осчетоводяване на процесните фактури е ирелевантно за извършване на преценка, касаеща реалността на доставките. Както притежаването, така и редовното осчетоводяване на фактурите, вкл. и отразяването в дневниците за продажба, не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции. Във връзка с това, следва да се отбележи, че в т.13 от Решение по дело С-342/87, СЕС е приел, че упражняването правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура;

упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т.17 от същото решение се казва, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“.

Или, след като липсват по делото доказателства, които да установят в условията на пълно доказване действително осъществени доставки на стоки, по начина по който са обективирани същите в първичните счетоводни документи, то фактурите са доказателства за възникнали облигационни взаимоотношения, но не и за реалността на доставките.

Поради това, независимо, че жалбоподателят притежава фактури, след като те не са съставени във връзка с доставки на стоки, по които същият е получател, органът по приходите правилно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказал право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя общо в размер на 244 420,56 лв.

Горните изводи не се променят от цитираната от жалбоподателя практика на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като същата касае случаи, в които не е била спорна реалността на пряката доставка, какъвто настоящият случай не е. Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка от страните следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставката на стоката или услугата именно от посочения като издател на фактурата доставчик, по която се претендира данъчният кредит/решение на СЕС по дело С-324/11/. За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят трябва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки с грижата на добрият търговец, който да води делата си по начин, позволяващ му да докаже правата си, съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на ДДС. Жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури, тъй като не изпълни задължението си да докаже, че действително е получил доставки на стоки по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия да избегне въвличането си в евентуална данъчна измама. Приложените към фактурите протоколи, не отговарят на изискванията за доказване, а не са събрани други доказателства, които да се свържат с обективно настъпили потвърждаващи ги факти от действителността относно реалната доставка на стоките.

Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Според цитираната разпоредба, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно, а такова ще е налице във всяка хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби, каквото

нарушение е липсата на реална доставка на стока/услуга по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС. Затова, начисляването на данък при липса на реална доставка на стока/ услуга е „неправомерно” по смисъла на чл.70, ал.5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит за получателя, посочен в съответната фактурата.

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

По изложените съображения, съдът намира че РА в оспорената част е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и с оглед своевременното искане за присъждане на разноски в настоящето производство, на основание чл.161 ал.1, изр.трето от ДОПК, в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 7 862,00 лв., определен по реда на чл.8, ал.1, т.4( при интерес над 10 000 лв. – 830,00 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лв. ) от Наредба №1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал.1 от ДОПК, АССГ, Първо отделение, 4 състав

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място] и чрез адв. Г. от САК, против Ревизионен акт № Р-22002217000933-091-001/11.10.2017г., издаден от органи по приходите, в частта на РА, потвърдена с Решение № 479/30.03.2018г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, в която на основание чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС и чл.68, ал.1., т.1 от ЗДДС, във вр. с чл.6 от ЗДДС, е извършена корекция на упражненото правото на приспадане на данъчен кредит за доставки на стоки, по данъчни периоди както следва: 1.За данъчен период м. 04.2014г. общо в размер на 6 446,86 лв. за доставки по 3 фактури от [фирма]; 2. За данъчен период м. 01.2015 г. общо в размер на 4 002,00 лв. за доставки по 2 фактури от [фирма]; 3.За данъчните периоди м. 01.2015 г. м. 02.2015 г. и м. 03.2015 г. общо в размер на 16 014,04 лв., за доставки по 8 фактури от [фирма]; 4.За данъчните периоди м. 07.2014 г. м. 08.2014г. и м. 10.2014г. данъчен кредит общо в размер на 19 977,80 лв. по 10 фактури от [фирма]; 5.За данъчен период м. 10.2014 г. общо в размер на 6 000.00 лв. за доставки по 3 фактури от [фирма]; 6. За данъчните периоди м.10.2013 г., м. 11.2013 г., м. 12.2013 г., м. 01.2014 г., м. 03.2014 г., м. 04.2014 г., м.05.2014 г. и м. 06.2014 г. общо в размер на 46 473,92 лв., за доставки по 23 фактури, от [фирма]; 7. За данъчните периоди м. 10.2013 г. и м. 11.2013 г. общо в размер на 25 608,00 лв., за доставки, по 12 фактури, от [фирма]; 8.За данъчен период м. 07.2015 г. общо в размер на 4 000.18 лв., за доставки по 2 фактури от [фирма]; 9. За данъчен период м. 07.2014 г. общо в размер на 4 028,80 лв.,

за доставки по 2 фактури от [фирма]; 10. За данъчните периоди м. 04.2015 г., м. 05.2015 г., м. 06.2015 г. и м. 07.2015 г., общо в размер на 26 006,40 лв. за доставки по 13 фактури от [фирма]; 11. За данъчните периоди м. 03.2014 г. и м. 04.2014 г., общо в размер на 11 250,48 лв. за доставки, документирани с 5 фактури от [фирма]; 12. За данъчен период м. 07.2014 г. в размер на 2 246,80 лв., за доставка по ф-ра №10...0180 от 28.07.2014 г., от [фирма]; 13. За данъчните периоди м. 05.2014 г., м. 06.2014 г., м. 07.2014 г., м. 08.2014 г. и м. 10.2014 г. общо в размер на 62 364,92 лв., за доставки по 33 фактури от [фирма]; 14. За данъчните периоди м. 12.2014 г. и м. 03.2015 г. общо в размер на 10 000,36 лв., за доставки документирани с 5 фактури, от [фирма], общо в размер на **244 420,56 лв.**, ведно с начислените лихви за всеки от данъчните периоди към датата на ревизионния акт.

**ОСЪЖДА** [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. П. със седалище [населено място] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на **7862,00лв.**

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**СЪДИЯ:**