

РЕШЕНИЕ

№ 506

гр. София, 18.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 20.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **2406** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ФАРИ - БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк][жилищен адрес] , чрез адвокат В. С., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220220007631-091-001 от 17.09.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 131/25.01.2022 г. на ДД „ОДОП” – С. установения резултат по ЗДДС общо в размер на 21 445,75 лв. и лихви общо в размер на 7 594,39 лв., по фактури, издадени от „БОЧКО МОДА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данъчните периоди м. 12.2014 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. м. 01.2018 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г.

Счита, че РА е необоснован и незаконосъобразен, поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправните разпоредби и несъответствие с целта на закона. Счита, че реалността на доставките се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице е данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС и е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т. 1 от ЗДДС. Позовава се на съдебна практика на СЕС. Искането до съда е за отмяна на оспорения ревизионен акт. Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от

адв. С., която поддържа жалбата и счита същата за основателна. Счита, че са представени достатъчно доказателства, от които да се докаже реалното изпълнение на доставките. Претендира присъждане на разноски в производството. По делото са постъпили и писмени бележки.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 973 лв.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

По отношение на фактите.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220220007631-020-001 от 08.12.2020 г., връчена по електронен път на 04.01.2021 г., е възложено извършването на ревизия на „ФАРИ-БГ“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.12.2014 г. до 31.12.2014 г. и от 01.11.2017 г. до м. 31.07.2018 г.

Последната е изменена със Заповеди №Р-22220220007631-020-002 от 02.04.2021 г. и №Р-22220220007631-020-003 от 28.04.2021 г., връчени по електронен път, като с нея е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 04.06.2021 г.

Посочените заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220220007631-092-001 от 17.06.2021 г., връчен на 05.07.2021 г. по електронен път.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество е подадено писмено възражение срещу направените предложения за установяване на задължения в РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с издаването на РА № Р- 22220220007631-091-001 от 17.09.2021 г., от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 18.10.2021 г.

С цел събиране на доказателства, необходими за провеждането на ревизията, са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество по електронен път е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220220007631-040-001/05.01.2021г., с което са изискани търговски и счетоводни документи, както и доказателства, относими към извършените доставки и ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените доставчици. В отговор са представени документи и писмени обяснения по електронен път, които са описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „БОЧКО МОДА“ ЕООД, „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД и „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД, резултатите от които са обективирани с Протоколи за извършени насрещни проверки, съответно с № П-22221121057377-141-001 от 13.04.2021 г., № П-22001021056986-141-001 от 10.05.2021г. и № П-22221021057213-141-001 от 11.05.2021г.

На основание чл. 115 от ДОПК от органите по приходите е извършено посещение в счетоводството на жалбоподателя с цел преглед на първичните и вторични счетоводни документи, документирано с Протокол №1719974 от 27.05.2021 г.

Основната дейност на ревизираното дружество е преработка на материали /ишлеме/, доставени от Б. и Германия, като готовата продукция се връща обратно при основните клиенти на дружеството отново в Германия и Б..

Установено е, че „БОЧКО МОДА“ ЕООД е издало 14 фактури, по които ревизираното дружество е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 19 997,59 лв. през данъчните периоди от м. 11.2017 г. до м. 01.2018 г., от м. 03.2018 г. до м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г. Предмет на доставките са ушиване на бебешки пелени, матраци с ластик, кърпи и калъфки. В хода на насрещната проверка от доставчика са представени копия от спорните фактури, придружени с поръчки и приемо-предавателни протоколи.

От ревизираното дружество са представени също така счетоводни регистри, както и доказателства за извършени плащания по спорните фактури. Органите по приходите са посочили, че за „БОЧКО МОДА“ ЕООД няма данни за назначени лица по трудови правоотношения, а в дадени писмени обяснения от представляващата Д. Л. Д. се твърди, че шивашките услуги са извършени от нея и от членове на нейното семейство. Предвид това ревизиращият екип е изискал информация относно притежаваните от дружеството активи и мястото на обекта, където са извършени посочените услуги. Не е предоставена. Във връзка с това е извършена проверка в информационните масиви на НАП и е било установено, че „БОЧКО МОДА“ ЕООД няма заведени активи по счетоводни сметки от гр. 20 и няма данни да притежава ДМА, както и че представляващата в периода, когато са предоставени услугите на ревизираното дружество била назначена по трудово правоотношение в „28-мо средно училище А. К.“, [населено място].

Във връзка с установеното ревизиращият екип е направили извод, че доколкото посочения доставчик не притежава ДМА, с които да извърши услугите, както и назначени лица и предвид, че се касае за ушиване на 411 780 артикула, то само представляващата не би могла да извърши тези услуги. Освен това липсвали данни на членовете на нейното семейство да са изплащани доходи във връзка с извършване на услуги към „БОЧКО МОДА“ ЕООД.

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят е ползвал и правото на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН] от 07.06.2018 г., издадена от „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД в размер на 1 352,16 лв. и по фактура №553 от 13.12.2014 г., издадена от „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД в размер на 96,00 лв., с предмет на доставките „ушиване на ишлеме“. Установено е, че фактурата, издадена от „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД не е отразена в дневника за продажби за м. 12.2014 г.

Установено било, че предмет на дейност на „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД е извършване на търговия и ремонт на автомобили и дружеството не е имало назначени лица по трудови правоотношения, а „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД е имал назначени лица в областта на строителството.

По отношение на издадената фактура от „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД ревизираното дружество е представило копие от фактурата с предмет „ушиване на салфетки 45 072 броя и банково извлечение за извършеното плащане, а във връзка с извършените услуги по фактурата, издадена от „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД не са

представени никакви документи. В хода на ревизията не са предоставени доказателства от страна на спорните доставчици за лицата, които са извършили услугите, мястото на извършването им и притежаваните от тях ДМА, необходими за извършването на шивашките услуги.

Във връзка с установеното ревизиращите са приели, че по фактурите, издадени от „БОЧКО МОДА“ ЕООД, „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД и „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД няма извършени реални услуги по чл. 9 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25 и чл. 9 от ЗДДС на дружеството - жалбоподател е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 21 445,75 лв. и са начислени лихви общо в размер на 7 594,39 лв. за данъчните периоди от м. 12.2014 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. м. 01.2018 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г.

С Жалба вх. №53-06-8573 от 02.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 131/25.01.2022 г. на ДД „ОДОП” – С. издаденият Ревизионен акт №Р-22220220007631-091-001 от 17.09.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията е потвърден.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

В хода на съдебното производство е разпитан свидетеля Д. Л. Д., която дава показания относно реалността на извършените услуги, и по точно по отношение на материалната, техническа и кадрова обезпеченост. Съдът кредитира показанията на свидетеля, относно фактите за наличието на такива като непротиворечиви и кореспондиращи със събраните доказателства (същите са подробно описани по – надолу в решението).

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена съдебно –счетоводна експертиза от вещо лице В. Д. Б.. Заключение по ССЧЕ е прието от страните без възражения. Вещото лице е работило по представените по делото доказателства с административната преписка, както и е посетила счетоводството на „Фари – БГ“ ЕООД.

Съдът кредитира приетото заключение на вещото лице по ССЧЕ като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените й задачи. Всички документи, по които е работило вещото лице са приети към доказателствения материал по делото.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образеца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна

установените задължения по ЗДДС в едно с начислените лихви и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези приложения към него РД № Р- 22220220007631-092-001 от 17.06.2021 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД е заявено от ревизираното лице, но същото е било прието за неоснователно.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваемостта на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт Ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложенията по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА, не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно приложената по делото заповед издадена от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до законосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия, както и заповедите за нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към

оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Не е спорно обстоятелството, че основна дейност на ревизираното дружество е преработка на материали /ишлеме/, доставени от Б. и Германия, като готовата продукция се връща обратно при основните клиенти на дружеството отново в Германия и Б..

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали реално е извършена доставка на шивашки услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС от „БОЧКО МОДА“ ЕООД, „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД и „Б. СТРОЙ К.“ Е., респ. има ли право оспорващото дружество да приспадне данъчния кредит по тях.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (В т.см. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.).

С определеното по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от ревизираното лице задължения за ДДС. 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 възникването 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 услуги. Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

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 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 дефиницията за 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 данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Следва да се отбележи, че по делото не са събрани доказателства, нито са налице данни, че в случая е извършена данъчна измама и е нанесена вреда на държавния бюджет. Вярно е, че този въпрос е останал без доказване както в административното, така и в съдебното производство. От друга страна обаче, по делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят е знаел или е бил длъжен да знае, че участва в данъчна измама, още по-малко пък, че е извършил такава.

Същевременно, съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл. 71, т.1 ЗДДС - притежаването на данъчни документи - фактури, издадени от прекия доставчик. За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл. 71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка/услуга по смисъла на чл. 6/9, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на СЕС.

Най-общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела C-80/11 (Mahagйben kft срещу Nemzeti Ad у-йis Vцmхivatal Dnl-dun6ntbli Region б/is Ady Fxigazgatysцga) и C-142/11 (Piiter Dцvid срещу Nemzeti Ad у- йв

Үчмһиватал Іззак-алфјјлді Регионц/іс Ады Ғхгазгатысца) във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347), ако е установено предаването и приемането на стоките между доставчика и получателя и последващата им реализация чрез облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност, неизпълнението на задълженията на прекия доставчик или предходните по заприходяване на стоките в тяхното счетоводство или друго неизпълнение на задължения във връзка с воденото от тях счетоводство и доказването на произход на стоката или направени съпътстващи разходи, могат да обосноват отказ на право на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата. В настоящия случай това не е установено, а органът по приходите не следва да вменява задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. Следователно в конкретния случай от една страна дружеството - жалбоподател притежава данъчни фактури, издадени съгласно всички правила на ЗСч и ЗДДС, а от друга - няма каквито и да било данни, че действията на преките доставчици на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

В същия смисъл е и решението на СЕС по дело C-324/11, според което Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Уредбата на съюзното право, националното позитивно право и практиката на СЕС са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в Указание № 20-00-134 от 21.06.2013 г. Така в раздел трети т. 1 от указанието се утвърждава, че "...не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т. н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури. Органите по приходите са се позовали единствено на факта, че за „БОЧКО МОДА“ ЕООД, „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД и „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД няма данни за наети лица по трудово правоотношение в дружеството. Предвид събраните доказателства и установените обстоятелства, разгледани в съвкупност съдът намира за

доказано, че доставките са осъществени и поради това необосновано е отказано признаването на данъчен кредит по посочените фактури.

Липсата на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга е индичия за несъществуваща доставка, без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на СЕС по дело С-324/11 /"....Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали доставчиците по спорните фактури са имали кадрови, технически или най-общо казано ресурсен потенциал за покупка на доставената стока, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател."

Не се установяват и „нередности“ при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговите доставчици счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и получателя е оставена информационна следа за доставките, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК.

Следва да се обърне внимание на мотивите на СЕС в решението си по дело С-142/2011, където СЕС приема, че от акта за преюдициално запитване по С-142/2011 следва, че доставките на стоки/услуги/ впоследствие са използвани от жалбоподателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки /т.43/; данъчно-задълженото лице е получило стоките и услугите /т.45/; самият втори преюдициален въпрос по това дело /т.33/ съдържа предпоставката, че данъчната администрация не оспорва извършването на отразената във фактурата сделка.

Затова Решенията на СЕС по посочените по-горе дела, дават основание да се приеме, че при доказана реалност на предмета на пряката доставка на получателя по фактурата се следва данъчен кредит, който не може да бъде отказан поради действия на преките доставчици, които ревизираното лице не може да контролира. Без съмнение, тези решения следва да бъдат прилагани като прецедент при доказан /или безспорен /наличен при ревизираното лице или предмет на последваща облагаема доставка предмет на пряката доставка, като на РЛ не следва да се възлага доказателствена тежест относно обстоятелствата по т.61 от Решението от 21.06.2012г.: дали издателят на фактурата е ДЗЛ /в тази връзка и Решението от 22.12.2010г. по С-438/09 Dankowski/.

С оглед изложеното, съдът намира, че е налице доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС. Налице е прехвърлянето на собственост върху стока срещу насрещна престация на основание на сключена сделка. Налице са и предпоставките на чл. 71 ЗДДС . Освен това получателят на доставката, за която е начислен данък е

регистрирано по ДДС лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура, данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка; доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие; получената от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон, видно от представените с възражението към ревизионния доклад фактури.

С цел изясняване на спорните обстоятелства по делото съдът е назначил ССЕ със задачи поставени от пълномощника по делото.

За да отговори на поставените задачи, вещото лице освен, че е прегледало приложените и приети по делото доказателства е извършило и посещение в счетоводството на дружеството – жалбоподател за допълнителна информация и представени документи.

След посещението в счетоводството на ”ФАРИ- БГ” ЕООД с ЕИК:[ЕИК] са представени разпечатки за хронология на счетоводните документи за период 01.12. 2014 до 31. 12. 2014г. и за период 01. 11. 2017 г. до 31. 07. 2018г. Експертът е установил, че извършените услуги - ишлеме на дрехи, спално бельо и др. с основен доставчик “Бочко мода” ЕООД са осчетоводени по счетоводните сметки; 602 външни услуги, 401 доставчици, 4531 начислен данък за покупки и 503 разплащателна сметка в „П. Б. – БГ“. Доставените материали внос от Б. и Германия са заприходени по дебита на счетоводна сметка 302 материали и кредит сметка 404 Доставчици при определени условия и с-ка 499 Други кредитори. Експертът е заключил, че осчетоводените счетоводни сметки са в съответствие с прилаганите национални счетоводни стандарти. Установил е от разпечатката хронология на счетоводните документи за период 01. 11.2017г. до 31. 07.2018г., че изписването на материалите за ишлеме по дебита на 404 доставчици при определени условия от Б. и Германия и по кредита на 302 Материали от внос, което отново е в съответствие с счетоводните стандарти.

На следващо място са представени документи - Поръчка от „Фари БГ” ЕООД до подизпълнителя “Бочко Мода” ЕООД на материал за изработка на матрак с ластик с определени размери, изработената продукция се осчетоводява по дебита на 414 Клиенти при определени условия от Германия и Б. срещу кредита на 703 Приходи от продажби на услуги - ишлеме за чужбина. Изработената продукция на ишлеме не се осчетоводява по сметка 303 Продукция. За извършения износ към фирмите от Германия и Б. са представени съответните документи ЧМР и фактура от български превозвач за извършен транспорт. От представените разпечатки за хронология на осчетоводените

документи за периода 01.12. 2014 до 31. 12. 2014г. и период 01. 11. 2017 до 31. 07. 2018г. вещото лице е приело, че покупните фактури са осчетоводени по съответните сметки посочени в т.1 и са посочени плащанията по с-ка 503 разплащателна сметка в „П. Б. БГ“. Приходите от ишлемето са отразени по дебит 414 клиенти при определени условия срещу кредит на с-ка 703 Приходи от продажба на ишлеме. Посочените покупни фактури ишлеме на дрехи спално бельо и др. от доставчици ” Бочко Мода” ЕООД и „Б. строй комерс“ ЕООД са заведени, като разход по счетоводна сметка 602 Разходи за външни услуги и кредит 401 доставчици. Представен е Приемо-предавателен Протокол между“ Бочко Мода” ЕООД и „Фари- БГ” ЕООД за изработените стоки - матрак с ластик, с различни цветове и размери. За периода 01.12.2014г. до 31.12.2014г. реализираните доставки на ишлеме дрехи спално бельо и др. по сметка 602 разходи за външни услуги е в размер на 1120.96 лв. а реализираните приходи от сметка 703 приходи от продажби на услуги за същия период е в размер на 94 лв.

На следващо място вещото лице е посочило, че за периода 01.11.2017 г. до 31.07.2018 г. реализираните доставки на ишлеме дрехи спално бельо и др. по сметка 602 разходи за външни услуги е в размер на 242970 .80 лв. а реализираните приходи от сметка 703 приходи от продажби на услуги за същия период е в размер на 1226666.06лв.

По отношение на въпроса дали са налице данни за притежаван транспорт и извършване на транспортни разходи при „ФАРИ БГ“ ЕООД експертът е посочил, че съгласно оборотната ведомост за периода 01.12.2014 до 31 .12.2014 по сметка 205 транспортни средства на фирмата са заведени РЕНО ЕКСПЕЙС, ФОРД ТРАНЗИТ, ФИАТ ДУКАТО, ФИАТ ДУКАТО 23 ОР и ФИАТ ДУКАТО ЕН1753ВТ. Представена е разпечатка на фактури осчетоводени по сметка 602 разходи за външни транспортни услуги с доставчици ” Евробул” ЕООД, “Жечев Транс БГ” ЕООД, ”ЕН ТИ ЗЕТ ЛОГИСТИКС“ ЕООД и др. в размер на 209 074.03 лв. Посочени са материали; дизел, бензини автогаз за нуждите на фирмата в размер на 31745. 03 лв., транспортни средства на фирмата са заведени: РЕНО ЕКСПЕЙС, ФОРД ТРАНЗИТ, ФИАТ ДУКАТО и ФИАТ ДУКАТО ЕН1753ВТ. Представена е разпечатка на фактури осчетоводени по сметка 602 разходи за външни транспортни услуги с доставчици „ Евробул” ЕООД, „ Ж. Т. БГ ЕООД, ЕН ТИ ЗЕТ Л.” ЕООД и др. в размер на 273390.10 лв. Посочени са материали : дизел, бензин и автогаз за нуждите на фирмата в размер на 17348 .54 лв. Вещото лице е отговорило и на поставени въпроси в съдебно заседание от 25.09.2023 г. като е обяснило, че според счетоводните стандарти, когато се произвежда нещо, независимо какво се използва сметка 303 – продукция. Пояснява, че в отговор на въпрос 3 е посочила, че не се използва, така наречената сметка 303 – продукция, тъй като се касае за стоки, които са влезли като материал в дружеството, изработени са и са върнати към поръчителя. Те се осчетоводяват по друга сметка. Начина на счетоводството е различен, но е правилен, тъй като всяка фирма сама може да се прави

индивидуален сметкоплан, съобразен със счетоводните стандарти, със собствени сметки.

По – нататък е обяснила, че за да отговоря на въпросите си са и били предоставени хронологии от регистъра на счетоводството, без които не може. Не е правена проверка при доставчиците, тъй като не е имала такава задача. Не е видяла допълнителни документи за извършени плащания, освен представените по делото. Прави пояснение по отношение на отговор № 7 от експертизата, че става въпрос за фактури, които се издават от доставчиците на хартия, като последните представят фактура и точно това е разпечатка на осчетоводяването на фактурите, с които е направен превоза. Това си е хронология, в която в табличен вид са отразени фактурите, по които доставчиците са извършили транспорта.

Тези констатации на вещото лице се потвърдиха и от проведените разпити на свидетели по делото. От свидетелските показания на Д. Л. Д. се установява, че познава Д. В. Де В. във връзка с работата им повече от 10 години. Обяснява, че фирма „Вратица“, в гр. В. им е предоставила неговите контакти, тъй като е имала нужда от помощ за шиене на продукта, които са шили дълги години. Разказва още, че за жалбоподателя през годините са работили различни артикули калъфки с цип с различни размери, плейсмейти /покривки/, пелени за еднократна употреба, като това са били основните артикули - калъфка с цип по немския стандарт 50/90. Преди са работили с фирмата, която е била на сестра й след което са я затворили. В последствие е открила собствена фирма, в която не са се нуждаели от много работници, тъй като имала четири сестри и един брат. Ц., който са наели им е бил достатъчен – шият на пълно ишлеме. От страна на г-н Д. са доставяни скроените материали, циповата лента, събирача и опаковката, като те са го ушивали, опаковат го в специален плик с картон и подложка. Слагали го в кашон от по 20 броя, след което се подлепва кашона и той е идвал да си го вземе. Плащал им е фактурите и то не само тези. Преди процесния период с „Б. мода“ също е имало фактури и не е имало наета работна ръка, тъй като това е бил семеен бизнес, в който са помагали 4 – те й сестри, брат и и майка им. Била е наела помещение във В., което е било с машините и там са изпълнявали процеса. Именно там са им докарвали материалите и консумативите, конци, подложки и от там си е взимал готовата продукция с приемо – предавателни протоколи. За всичко което е спорно посочва, че е ушила нещата на ишлеме за което е предала приемо – предавателни протоколи, включително е издала фактури и си е получила заплащането.

По отношение на помещението обяснява, че го е наела с договор за наем, с наемодател „Б.“ В., като тези разходи се отчитат. Разказва, че наемодателят е отдавал много помещения под наем, шивашките машини също са били на „Б.“ В.. Помещението е оборудвано с кройна техника и всичко друго. Последното работи и към настоящия момент. Отразявала е фактурите за наем, за процесния период, представени по делото. В този смисъл е и представеното по делото описание на дейността на ревизираното дружество, чрез Б. Н., в качеството й на

пълномощник с, които декларира, че основна дейност на дружеството е да извършва ишлеме/преработка/ на материали –внос от Б. и Германия и ги изнася като готова продукция-калъфи за матраци, покривки, салфетки, маски и др. Клиенти са фирмите With Wufing Германия и С. Б.. За тази цел дружеството наема външни подизпълнители, които с чуждите материали, внос от Б. и Германия, извършват ушиването на готовата продукция. Фактурите, които получава „Ф. БГ“ от изпълнителя са по счетоводни сметки Дт 602, Дт 4531/Кт 401. Подизпълнителя фактурира само труда, който е извършил, а именно номера на бройките на цената. Имат приемо-предавателни протоколи за получената продукция от външния подизпълнител. Материалите, които се използват от подизпълнителя, пристигат с проформа фактура от Б. и Германия, които не са собственост на „Фари БГ“ ЕООД и ги отчитат по сметка 302.1, като материали на ишлеме, като операцията при завеждането е Дт 302.1/Кт 404. Установява се още, че издават фактура на чуждестранния клиент само за труд. Счетоводната операция, която се взема при издаването от тяхна страна на фактурата за чуждестранния клиент е ДТ 414/Кт 703 с цената на труда. Счетоводната операция при изписването на материалите е Дт 404/Кт 302.1 – с цената на върнатите материали. За всеки извършен износ от тях страна разполагат с необходимите документи, доказващи извършената доставка, а именно ЧМР – подписано и подпечатано от фирмата получател в Германия и Б., както и фактура от българския превозвач за извършения транспорт към Германия и Б.. При плащането от страна на „Фари БГ“ ЕООД на външните подизпълнители пуска операцията Дт401/Кт503 със стойността на фактурата, която дължат. Плащането се извършва по банков път. Покупните фактури за извършения труд от подизпълнителя са осчетоводени като разход съответно по сметки Дт602, Дт4531/Кт 401. За ревизираните данъчни периоди стойностите на получените доставки от тях –дебитните обороти на сметка 602.3 /ишлеме/ и стойностите на реализираните доставки – кредитните обороти на см. 703.1 /ишлеме за чужбина/ са в размер както следва: за периода м.12.2014 г. – Дт обороти см. 602.3 /ишлеме/ - 28 082,62 лв. и Кт обороти см. 703.1 /ишлеме за чужбина – 94 317,54 лв.; за периода – 01.11.2017 – 31.07.2018 г. Дт обороти см. 602 – 229329,44 лв., Кт обороти см. 703/ишлеме за чужбина – 122686,06 лв.

С оглед изложеното и мотивите за отказ да се признае право на приспадане на данък, съдът намира, че само поради единствения мотив за липса на материална обезпеченост на преките доставчици не може да се ограничи правото на получателя по доставки на стоки и услуги да приспадне данъчен кредит за платени от него стоки и услуги, ползвани за целите в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама. В тази насока са Решения на С. по дело С-18/13, както и решения по делата „Б.“ и „Ф.“ и цитираната в тях практика. Режимът на правото на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112 не допуска данъчнозадълженото лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата е опорочена, поради измама с ДДС,

да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на ДДС. В случая органите по приходите излагат съображения, предимно свързани с липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците, като в същото време не се позовават и не представят доказателства за наличие на данъчна измама.

Съгласно решение по дело С-18/13 от 13.02.2014 година обаче, именно данъчната измама трябва да бъде доказана във връзка с липсата на материална или кадрова обезпеченост, както и пропуските в счетоводната отчетност на доставчиците. При липса на установена данъчна измама, посочените пропуски сами по себе си не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. В посоченото решение се разяснява, „ че само по себе си, за да се откаже признаването правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която е обосновава правото на приспадане, е част от измама“. Съобразно т. 46-53 от визираното Решение на С. По дело С-342/11, в хипотезите, при които доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган/т. 53/. Това разбиране е застъпено и в т. 61 и т. 62 от решението на СЕС. По обединени дела С -80/11 и С-142/11, съобразно които „данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна да притежава документи в това отношение.

В обобщение следва, че наличието на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е обезпечило още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (фактури, хронология на осчетоводените документи, договор за наем на помещение от „Б.“ [населено място], в едно с шивашките машини, приемо-предавателни протоколи за окончателно ушиване на стоките, от които се установява, че е предавало готовите изделия обратно на „Фари БГ“ ЕООД, складови разписки, съставяни от „Фари БГ“ ЕООД, от които се установява какви материали са предавани за ушиване на стоките) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за

успешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Неоткриването на третите лица на адресите на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на ревизираното лице, но доказателствената празнота следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени по време на данъчната ревизия. В случая обстоятелството на ненамирането на доставчиците на адресите, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе в мотивите на настоящото решение не разколебава извода за доказана реалност на процесните доставки.

В резултат, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена. По изложените съображения съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

Относно разноските.

Представени са доказателства за заплатена държавна такса в размер от 50.00 лв. и 800 лв. за ССЧЕ. Така разноските, които следва да бъдат заплатени на жалбоподателя възлизат на 850 лв.

Във връзка с гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ФАРИ - БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк][жилищен адрес] и електронен адрес: [електронна поща], чрез адвокат В. С., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220220007631-091-001 от 17.09.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 131/25.01.2022 г. на ДД „ОДОП” – С. установения резултат по ЗДДС общо в размер на 21 445,75 лв. и лихви общо в размер на 7 594,39 лв., по фактури, издадени от „БОЧКО МОДА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДОНДУКОВ АВТО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „БИЛДИНГ СТРОЙ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данъчните периоди м. 12.2014 г., м. 11.2017 г., м. 12.2017 г. м. 01.2018 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г., м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП да заплати на „ФАРИ - БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 850 лв. разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: