

РЕШЕНИЕ

№ 3680

гр. София, 07.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 12.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **3912** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. С. П. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221519000998-091-001/12.11.2019 г. съставен от М. С.- Началник сектор, възложил ревизията и С. М.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, изменен и потвърден частично с Решение № 425/18.03.2020 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите /ЦУ на НАП/. Релевира се, че РА е незаконосъобразен, поради нарушение на основни принципи, установени в ДОПК, неспазване на указания на Дирекция „ОДОП“, както и поради наличие на противоречиви, неверни и незаконосъобразни констатации, подробно изложени в жалбата. Твърди се, че Ревизионния акт е незаконосъобразен и по основание, и по размер в частта, в която не е признато на ревизираното лице правото на данъчен кредит от [фирма], като доставчикът се е явил на насрещната проверка и е представил всички изискани от него документи. Освен това с възражението към РД е представено Решение № 875/05.06.2017 г. на Д „ОДОП“, с което са признати доставките от „Нова комерсиал“ в предходен период, макар че доставчикът е имал също задължения към НАП, т.е. посоченото основание не представлява основание за отказ на данъчния кредит. [фирма] потвърдило извършване на транспортните услуги като е предоставило изисканите от него документи на ел. поща на ревизиращия екип

но 01.08.2019 г. [фирма] представило доказателства за закупената от него стока от физически лица, като на същите е направена насрещна проверка и голяма част от тези лица се явили и потвърдили извършените от тях доставки, представяйки и съставените за това документи. На следващо място изтъква, че РА е незаконосъобразен по основание и по размер в частта, в която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма] и [фирма], като дружествата не били търсени по надлежен начин и това била причината да не представят изисканите документи. Към приложения РД не били представени протоколите за посещение на адрес, въз основа на които да се констатира как и кога са търсени. От страна на [фирма] са представени всички документи, както и същите са прегледани в оригинал при посещение на място на ревизиращия екип. Твърди се, че РА е незаконосъобразен по основание и по размер, и в частта, в която не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма], като всички изискани документи са представени от [фирма] на дата 31.07.2019 г. на ел. поща на член на ревизиращия екип, за което били представени доказателства. В заключение сочи, че от представените пред органа на приходите документи се доказват всички елементи на извършените доставки на услуги, вкл. с кое превозно средство са извършени, място на изпращане и разтоварване на стоката, шофьори, управлявали МПС. Моли съда да отмени обжалвания акт.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован не се представлява.

Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. По същество на спора моли съда да отхвърли жалбата. Поддържат се изцяло фактическите установявания в хода на ревизията, доказани от събраните доказателства, включително изводите за липсата на доставка по процесните фактури. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура се представлява от прокурор Ю., който счита жалбата за неоснователна и недоказана, и моли да бъде отхвърлена.

Съдът, след като се запозна със становищата на страните и прецени поотделно и в съвкупност събраните в настоящото производство доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221519000998-020-001 от 15.02.2019 г. /л.158-160/, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.07.2016 г. до 30.05.2017 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 25.02.2019 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 25.05.2019 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221519000998-020-002 от 20.05.2019 г. /л.156-157/ и №Р-22221519000998-020-003 от 21.06.2019 г., като с последната е определен срок за завършване на ревизията до 25.07.2019 г. /л.154-155/.

Всички заповеди в хода на производството са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. /л.37/.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221519000998-092-001 от 12.08.2019 г., връчен електронно на 14.08.2019 г.

/л.133-153/.

Дружеството [фирма] подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-00-1054#2 от 28.08.2019 г. срещу РД №Р-22221519000998-092-001 от 12.08.2019 г., с приложени писмени доказателства /л.73-132/, преценено от ревизиращите органи като неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22221519000998-091-001 от 12.11.2019 г., издаден от М. Й. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. /л.50-56/. Ревизионният акт е връчен електронно на 04.12.2019 г.

В резултат на извършената ревизия е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 90 488,13 лв. и лихви в размер на 28 435,48 лв., при деклариран от задълженото лице ДДС за внасяне в общ размер на 53,20 лв. Корекцията на декларираните резултати се дължи на непризнат данъчен кредит за данъчните периоди от 07.2016 г. до м. 01.2017г. и м. 03.2017 г. общо в размер на 90 430,61 лв. по фактури, издадени от [фирма] ЕИК[ЕИК], [фирма] ЕИК[ЕИК], [фирма] ЕИК[ЕИК], [фирма] ЕИК[ЕИК] с предмет „аванс“, различни видове хранителни стоки /сухи гъби, кестени, шипка/ и услуги /без конкретизиране на вида на услугата/, както и по фактури, издадени от [фирма], [фирма] ЕНД и [фирма] ЕНД КО с предмет храни и напитки.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221519000998-040-001 от 27.02.2019 г., №Р-22221519000998-040-002 от 20.05.2019 г. и №Р-22221519000998-040-003 от 20.06.2019 г. В отговор са представени документи по първото искане, описани на стр. 4 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица- доставчици на ревизираното дружество, резултатите от които са отразени в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

С Протокол №1276822/02.05.2019 г. е документирано извършено посещение на адреса за кореспонденция на дружеството, целящо извършване на проверка на първични счетоводни документи и счетоводни регистри, търговски и банкови документи в оригинал. Констатирано е, че на адреса се намират обекти на [фирма], ЕИК[ЕИК], включително административни офиси. Посещението е извършено в присъствието на А. А., за който е посочено, че е упълномощено лице на [фирма]. Предоставени са и са прегледани наличните в офиса първични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговски документи в оригинал. В протокола е отразено, че не е осигурен достъп на ревизиращия екип до банкови документи, до автоматизирани счетоводни продукти и програми, което е изискано по реда на ДОПК. Документите, получени отговори, резултати от направени проверки са описани в констативната част на РД, неразделна част от същия /чл. 120, ал. 2 от ДОПК/.

Ревизионният акт е оспорен пред горестоящия административен орган с жалба /л.4141-46/ и с Решение № 425/18.03.2020 г., издадено от Директор на Д“ОДОП“- [населено място] при ЦУ на НАП е отменен Ревизионен акт

№Р-22221519000998-091-001 от 12.11.2019 г.. издаден от М. Й. С.- орган, възложил ревизията и С. М. М.- ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди м. 11.2016 г. и м. 03.2017 г. Със същото решение е изменен РА, в оспорената част, като: установения с РА резултат по ЗДДС за м. 07.2016 г. ДДС за довносяне в размер на 20 899.92 лв. е определен на 20 830,00 лв., дължим ведно със съответните лихви; установения с РА резултат по ЗДДС за м. 08.2016 г. ДДС за довносяне в размер на 10 227,59 лв. е определен на 10 114,29 лв., дължим ведно със съответните лихви; установения с РА резултат по ЗДДС за м. 09.2016 г. ДДС за довносяне в размер на 40 532,21 лв. е определен на 40 458,05 лв., дължим ведно със съответните лихви; установения с РА резултат по ЗДДС за м. 10.2016 г. ДДС за довносяне в размер на 11 282,38 лв. е определен на 11 242,21 лв., дължим ведно със съответните лихви; установения с РА резултат по ЗДДС за м. 12.2016 г. ДДС за довносяне в размер на 7 125,47 лв. е определен на 7 036.85 лв., дължим ведно със съответните лихви. И е потвърден РА в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 01.2017 г. Оставена е без разглеждане жалба вх. №53-06-12384/18.12.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2312/23.12.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., в частта по ЗДДС за данъчните периоди м. 02.2017 г., м. 04.2017 г. и м. 05.2017 г., като недопустима и е прекратено производството по жалбата в тази част /л.23-29/.

По делото е приета административната преписка.

При така установената фактическа обстановка, на база събраните в хода на съдебното следствие гласни и писмени доказателства, обсъдени поотделно и в тяхната съвкупност, съдът прие следното от правна страна:

Жалбата е подадена срещу обжалваната и потвърдена и изменена част на РА, от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Същата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Оспореният РА е валиден, издаден от компетентен орган, след провеждане на ревизия, възложена от оправомощен за това орган по приходите, при спазване на съответните процедурни правила. След извършена служебна проверка съдът установи, че ревизионният е издаден от оправомощени съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК органи, в рамките на тяхната компетентност. Заповедите за възлагане на ревизията също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия, определени с посочената по-горе заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт в цялост. С РА са определени задължения за периода на лицето, на което е възложена ревизията. Въпреки, че ревизията не е приключила в срока, установен от чл. 114, ал. 2 от ДОПК, това не съставлява съществено процесуално нарушение. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Освен това, изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от обжалвания акт /чл. 120, ал. 2 от ДОПК/, а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се

явяват и такива на приключващия ревизията акт. На задълженото лице е била предоставена възможност да представя доказателства, да възрази срещу констатациите в РД, което ревизираното лице е сторило. Дружеството е редовно уведомявано, както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите според тях доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Извън това, в процесуалния закон са предвидени достатъчно възможности ревизираното лице, в пълнота да упражни правото си на защита чрез попълване на преписката с необходимите доказателства, включително чрез отправяне до решаващия орган или до съда на искания за тяхното събиране, като в конкретния случай жалбоподателят не е ангажирал доказателства в хода на съдебното производство.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕП, т. е. и в това отношение ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

С оглед изложеното, Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма. Решение № 425/18.03.2020 г. е издадено от компетентен административен орган- директор на Дирекция ОДОП, [населено място] и е издадено в предвидения в закона срок и форма. Направените с ревизионния акт установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията. При извършената от съда служебна проверка не са установени допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

При преценка относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Предмет на настоящото производство е РА, с който са установени резултати за данък върху добавената стойност /ДДС/ по ЗДДС на [фирма] за данъчни периоди от м. 07.2016 г. до м. 10.2016 г., за м. 12.2016 г. и м. 01.2017 г. в общ размер на 118 123.24, от които главница- 89 909.91 лева и лихва- 28 213.33лв.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 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. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт. 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 посочената фактура. 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 осъществена доставка. 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.

Наличието на доставка/услуга е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятията са дефинирани в чл. 6- 9 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен

закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 на решение на СЕС по дело C-285/11 следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в производството доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от решението е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги- до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка- за физическото им наличие при ревизираното лице.

Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

В случая, правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по процесните фактури е отказано, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС.

Основната дейност на [фирма] през ревизирия период е търговия с

диворастващи гъби, билки и плодове, пакетирани храни, захарни и тютюневи изделия, строително-монтажни работи /СМР/ и други.

Процесната ревизия е първа за установяване на задълженията по ЗДДС за посочения период.

На първо място, с РА е постановен отказ на данъчен кредит на [фирма] по фактура №[ЕГН]/22.12.2016 г. доставка на услуга за м. 12.2016 г. в размер на 6 236.00 лв. и за м. 01.2017 г. в размер на 50,64 лв. по фактура №[ЕГН] 10.01.2017 г. за доставка на стоки – кестени, издадено от доставчика [фирма].

На [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221419049044-040- 001/18.03.2019 г., в което е посочено, че следва да бъдат представени заверени копия на цитираните фактури, ведно с всички съпътстващи документи- договори, анекси, поръчки, приемо-предавателни протоколи, платежни документи и т.н. На проверяваното лице е указано при наличие на предходен доставчик да представи заверено копие на фактурите, договори, приемо-предавателни протоколи и др. От доставчика е изискано да декларира три имена и ЕГН на лицата, извършили услугите.

В отговор на искането от страна на доставчика са направени изявления и са представени документи единствено във връзка с доставките на стоки. Заявено е, че с дейността на дружеството се занимава управителят му и не е необходимо наличието на персонал. При справка в регистрите на НАП е установено, че за процесните периоди доставчикът не е имал назначени лица на трудови договори, нито е изплащал възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

В случая не са представени договор, приемо-предавателен протокол или констативен протокол, от които да се установи характера на услугата, как е формирана цената на същата, къде е извършена, били ли са необходими материали и кой е следвало да ги осигури. Няма данни за лица, които са извършили услугата.

При това положение следва да се изведе извод, че страните не са целели предоставяне, съответно получаване на услуга, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за неправомерно ползване на право на данъчен кредит. Във връзка с представените документи, следва да се има предвид, че [фирма] и [фирма] имат един и същи адрес за кореспонденция, и едно и също лице подава декларациите за двете дружества към НАП. При наличие на такава свързаност между двете дружества очевидно не е била налице пречка ревизираното дружество да се сдобие с документи, чрез които да претендира благоприятни за себе си правни последици, а именно право на приспадане на данъчен кредит.

Съдът приема, че нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са ангажирани доказателства, даващи основания [фирма] да се счита за доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС на фактурираната услуга.

Предвид това законосъобразно е отказан данъчен кредит по фактура №[ЕГН] от 22.12.2016 г.

По отношение отказаното с РА право на приспадане на данъчен кредит в размер на 50,64 лв. по фактура №[ЕГН]/10.01.2017 г., с предмет на доставката-кестени, количество— 211.00 /кг органите по приходите са преценили, че в случая не се доказва, че доставчикът е разполагал със съответното количество стока, собствеността върху която да прехвърли на ревизираното дружество. Посочено е, че не са събрани доказателства за местонахождението на стоките и за предаването им на ревизираното лице, тъй като в експедиционните бележки не е посочено конкретно място и лицата, които са участвали при приемането и предаването.

Прието е за установено, че между [фирма] в качеството на купувач и [фирма]- доставчик е сключен Рамков договор за доставка на стоки от 05.12.2014 г. Във връзка с този договор, [фирма] е издало на жалбоподателя фактура №[ЕГН]/17.12.2014 г. с предмет - аванс за стока. Данъчната основа на фактурата е 186 200,00 лв. и ДДС - 37 240,00 лв. Представена е операционна бележка за преведена по банков път сума в размер на 223 440,00 лв. В хода на ревизията от доставчика са представени следните фактури: №[ЕГН] от 05.12.2016 г. за доставка на суха шипка- 5 000,00 кг., в която е отразено приспадане на аванс в размер на 11 000,00 лв.; №[ЕГН]/09.12.2016 г. за доставка на сухи гъби - 330,00 кг., в която е отразено приспадане на аванс в размер на 10 560,00 лв.; №[ЕГН]/16.12.2016 г. за доставка на кестени - 28 660,00 кг., като е отразено приспадане на аванс в размер на 28 660,00 лв.; №[ЕГН]/17.12.2016 г. за доставка на суха шипка- 17 000.00 кг., като е отразено приспадане на аванс в размер на 37 400,00 лв.; №[ЕГН]/19.12.2016 г. за доставка на сухи гъби- 167.00 кг., като е отразено приспадане на аванс в размер на 2 162,55 лв.; №[ЕГН]/21.12.2016 г. за доставка на сухи шипки- 150,00 кг., като е отразен приспадат аванс в размер на 330,00 лв. По цитираните фактури е приспадат аванс общо в размер на 90 112,55 лв. От доставчика е представен Анекс №2, с който срокът по договора е удължен до 05.12.2017 г. Към фактурите са приложени експедиционни бележки, количествата по които съвпадат с количествата диворастващи продукти, посочени в цитираните фактури. Приложени са изкупни листове, според които от физически лица са закупени: 19 160,00 кг. кестени, 747,30 кг. суха гъба и 7 265,00 кг. шипка. Представени са и издадени от [фирма] на ревизираното лице фактура №[ЕГН]/16.01.2017 г. за доставка на сухи гъби - 90,00 кг. и фактура №[ЕГН]/23.01.2017 г. за доставка на сухи гъби - 160,00 кг. Фактурираните от доставчика количества са както следва: кестени - 28 660,00 кг., суха гъба - 747,30 кг. и шипка - 22 150,00 кг. В същото време са налице доказателства за закупени от физически лица и от [фирма] следните количества: кестени 19 160,00 лв., суха гъба - 587,30 кг. и шипка - 22 150,00 кг. Констатирана е разлика между закупените от физическите лица и [фирма], и продадени на ревизираното дружество количества кестени и суха гъба, като е налице недостиг на 9 500,00 кг. кестени и 160,00 кг. суха гъба.

Фактура №[ЕГН]/10.01.2017 г., за доставка на 211,00 кг. кестени, не е

представена от [фирма], както и съпътстващи доставката документи, включително за произхода на стоките.

При доставка на стоки, от съществено значение е изясняването на обстоятелството дали доставчикът е разполагал със стоката от същия вид и количество като фактурираните, както и дали това количество стока физически е предадено на получателя.

В хода на ревизията са отправени искания до физически лица, за които се твърди, че са доставчици на диворастящите продукти и от А. П. С. са представени писмени обяснения и изкупен лист №4. Според този лист, въпросното лице е доставило 9 500.00 кг. кестени. Същественото е, че с този документ се удостоверява произходът на кестени, фактурирани с фактура №[ЕГН]/16.12.2016 г. и очевидно с него не може да се удостовери произходът на кестените, предмет на доставка по фактура №[ЕГН]/10.01.2017 г. Доколкото от [фирма] не са представени други документи относно придобиването на 211,00 кг. кестени, то не може да се счита, че дружеството е разполагало с необходимата стока, собствеността върху която да прехвърли на ревизираното лице.

С оглед изложеното, настоящата инстанция намира, че законосъобразно органите по приходите правилно са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по издадената от [фирма] фактура №[ЕГН]/10.01.2017 г. в размер на 50,64 лв.

На следващо място, за данъчните периоди от м. 07.2016 г. до м. 10.2016 г., м. 12.2016 г. и м. 01.2017 г., дружеството- жалбоподател е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 094,00 лв. по 6 фактури, издадени от [фирма]. Данните за тях /номер на фактура, дата, данъчна основа и ДДС/ са отразени в таблица на стр. 22 от РД. Съгласно констатациите на РА /стр. 4/, на 01.08.2019 г. от [фирма] с придружително писмо са представени по имейл копия на документи и писмени обяснения, в т.ч.: фактури №[ЕГН]/31.07.2016 г., №[ЕГН]/31.08.2016 г., №[ЕГН]/30.09.2016 г., №[ЕГН]/31.10.2016 г., №000000434/29.12.2016, №[ЕГН]/31.01.2017 г.; лицензи за извършване на международен превоз на товари, удостоверения за регистрация на МПС от Б.- Областна дирекция по безопасност на храните, договори за наем на превозни средства /описани подробно на стр. 5 от РА/, товарителници, оборотни ведомости за 2016 г. и 2017 г., дневник на сметки 420, 4532, 702, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, протоколи за подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени лица на трудов договор.

Безспорно, от доказателствата по преписката е видно, че [фирма] е издало на ревизираното дружество фактури със следния предмет: №[ЕГН]/31.07.2016 г.- транспортни услуги, №[ЕГН]/31.08.2016 г.— транспортна услуга, №[ЕГН]/30.09.2016 г.- транспортна услуга и №[ЕГН]/31.10.2016 г. - транспортна услуга. Съгласно констатациите на РА, към цитираните фактури не са представени съпътстващи документи, удостоверяващи извършването на

транспортните услуги и в частност доказателства с какви конкретно транспортни средства са осъществили превозите, за какъв период от време, къде е мястото на товарене/разтоварване, вида на товара, лицата, които са управлявали превозните средства и др. Наличието на лицензи за извършване на автомобилен транспорт и сключени договори за наем на МПС, сами по себе си не могат да удостоверяят реалността на доставките по цитираните фактури. Не са представени пътни листове, пътни книжки, справки от Г., заповеди за командировка на лицата, извършвали превозите, или др. документи, които да обосноват използването на превозните средства за извършване на транспортни услуги. Няма основания да се счита, че последните са извършени от А. К. А. - на длъжност изпълнителен директор или Р. Ц. Д.- на длъжност управител, само поради факта, че за същите са приложени свидетелства за правоуправление на МПС.

Правилен е извода на органите по приходите, че наличието на фактура, макар и съдържаща нормативно изискуемите реквизити, не е достатъчно като условие за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Правопораждащият факт- извършването на доставка не е доказан в хода на развитото се ревизионно производство, както и при съдебното оспорване. В случая, жалбоподателят не сочи и не прилага други доказателствени източници, които могат да бъдат обсъдени ведно с цитираните фактури. В тази връзка може да се приеме, че в случая се касае за фиктивно фактуриране, доколкото самото лице е участвало при изготвянето на документите и е използвало фактури, които не отразяват реални доставки като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС.

Съдът намира, че независимо, че към другите две фактури /№000000434/29.12.2016 г. и №[ЕГН]/31.01.2017 г./, издадени от [фирма], са приложени товарителници, не се доказва реалност на доставката. Видно от товарителниците като място на натоварване на стоките /диворастващи продукти/ е посочен адреса за кореспонденция на [фирма] и на [фирма], седалище и адрес за управление на [фирма], ЕИК[ЕИК] /явяващо се клиент на ревизираното лице през процесните периоди с управител Д. А. - съпруга на А. А./ и на [фирма] - доставчик на диворастващите продукти. На същия адрес се намира и обект на [фирма]. Общото между тези дружества е А. К. А. /пълномощник, управител/. Като място на разтоварване в товарителниците е посочено [населено място], където жалбоподателят има собствена складова база, без налични данни за назначени лица, които да извършват допълнителна обработка на стоките. Според обясненията на [фирма], стоките които то е закупило от физически лица и от [фирма] са доставени от доставчиците на адрес: [населено място], [улица], №7, отстрани на К., улица без изход, 2-ри портал. Товарителниците, които се цитират във фактури №000000434/29.12.2016 г. и №[ЕГН]/31.01.2017 г. са приложени към фактурите, издадени от [фирма]. Не се установява обаче причината стоките да бъдат транспортирани до [населено място], при положение, че [фирма] има

складова база на посочения по-горе адрес.

При това положение, настоящата инстанция приема, че документооборотът между двете дружество цели извличане на определени благоприятни последици- право на приспадане на данъчен кредит, без обаче да се доказва наличието на предпоставките за това, а именно реално извършване на доставки на стоки и услуги. Следва да се отбележи, че П. С. П.- управител на [фирма], бил назначен и на длъжност работник консервна фабрика за периодите от 04.01.2010 г. до 01.05.2017 г. в [фирма], на което А. А. също е бил управител. При справка в Търговския регистър се установява, че А. А. е бил управител на 8 дружества, част от които са прехвърлени на П. С. П. и на сина му Р. П. С..

Предвид изложеното, настоящата инстанция намира, че жалбата в тази част е неоснователна.

На следващо място, за данъчните периоди м. 09.2016 г. и м. 10.2016 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 51 076.84 лв. по 35 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Информацията за номерата на фактурите, датите, данъчна основа и ДДС е поместена в таблична форма на стр. 13-14 от РД. Предмет на доставките- сухи гъби, бъз, кестени, шипка, а в 7 от фактурите е посочен предмет- СМР по договор.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 51 076,84 лв. по издадените от [фирма] фактури.

При извършена справка в информационния масив на НАП V. 14 е установено, че издадените на [фирма] фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди. Констатирано е, че в дружеството няма регистрирани трудови договори за 2016 г., няма данни за изплатени суми на физически лица по извънтрудови правоотношения. Представените от ревизираното лице копия на фактури, фискални бонове и 4 складови разписки не обуславят реалност на доставките.

С цел да бъде изяснено дали доставчикът е разполагал със стоките, за които се твърди, че са продадени на ревизираното лице, на същия е извършена насрещна проверка. За целите на същата е изготвено ИПДПОЗЛ, връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК. Във връзка с връчването са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на [фирма], който е и адрес на управление и единствения известен на органите по приходите адрес. Изготвени са Протоколи №1482227 от 03.04.2019 г. и №1482229 от 11.04.2019 г., в които е отразено, че на посещения адрес не е открит представляващият на дружеството или упълномощено лице. Констатирано е, че в Публичния бюлетин на Съобщенията по чл. 32 от ДОПК са публикувани поредица от съобщения по реда на чл. 32 от ДОПК за връчване на документи. При справка на официалната страница на НАП за [фирма] е налична информация- „Длъжници, платци и издирвани лица“, с деклариран и невнесени задължения към републиканския бюджет, включително за ДДС и лихви. Това само по себе си не е основание да

не се признае реалност на доставката, но е допълнителна индиция в тази насока.

В случая не се установява, че прекият доставчик е придобил фактурираните към жалбоподателя стоки и ги е имал на разположение, преди да прехвърлят собствеността върху същите на [фирма]. Фактическата липса на стоки предопределя невъзможността за възникване на данъчно събитие, съответно няма да е налице изискуемост на данъка и няма да възникне задължение за начисляването му. Това от своя страна би означавало, че няма да възникне и правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС.

По отношение на упражненото от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по 7 фактури, издадени от [фирма], в които е вписан предмет - СМР по договор, съдът намира, че жалбата е неоснователна, доколкото единствените доказателства в случая са самите фактури, представени от жалбоподателя. Липсват договори, констативни протоколи, от които да се установи характера на услугите, как е формирана цената им, за кои обекти се отнасят, били ли са необходими материали и кой е следвало да ги осигури. Няма данни за лица, които са ги извършили, в дружеството няма регистрирани трудови договори и не са налице данни за изплащани възнаграждения по извънтрудови правоотношения за този период. Т.е. не са налице основания, въз основа на които да се приеме, че [фирма] е доставчик по тези фактури за услуги, по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС.

Предвид това следва да се приеме, че чрез фиктивното документиране на доставки, дружеството- жалбоподател е целяло да намали размера на данъчните си задължения за процесните периоди, като общият размер на намалението е 51 076,84 лв.

С оглед на горното, настоящият съдебен състав приема, че жалбата в тази част е неоснователна.

На следващо място, за данъчните периоди м. 07.2016 г. и м. 08.2016 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 30 380,00 лв. по 22 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Информацията за номерата на фактурите, датите, данъчна основа и ДДС е поместена в таблична форма на стр. 17-18 от РД. Предмет на доставките - „СМР по договор“, „Услуга по договор“.

При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че издадените на [фирма] фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди.

Във връзка с процесните доставки от страна на ревизираното лице са представени копия на фактури и дневник на сметка 400 Доставчици, от която е видно, че разходът по проверяваните фактури е отчетен като пряк разход по сметка 601 Разходи за външни услуги. Не са представени договор във връзка с фактурираните „СМР по договор“, „услуга по договор“, констативни протоколи за предаване-приемане на доставките, документи относно извършени плащания в брой или по банков път.

Извършена е насрещна проверка на доставчика, като е изпратено ИПДПОЗЛ, връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради не откриване на лицето на декларирания адрес за кореспонденция /който е и адрес по чл. 8 от ДОПК/, документирано с Протоколи №1252329/22.03.2019 г. и №1252332 от 01.04.2019 г. Констатирано е при извършена справка в Агенция по вписванията, дружеството не е подавало годишни финансови отчети /ГФО/ за дейността си след 2016 г. За същото е налична информация на официалната страница на НАП - „Длъжници, платци и издирвани лица“, която е достъпна и от ревизираното дружество. [фирма] има декларирани и не внесени задължения към Републиканския бюджет в големи размери.

Релевантно в случая е, че от дружеството- жалбоподател, както и от доставчика не са ангажирани доказателства, които уреждат отношенията между тях във връзка с фактурираните строителни услуги. Липсват данни за техния вид и обем, обекти на които е следвало да бъдат извършени, необходими материали и за чия сметка са били. Няма информация за лицата, които са ги извършили, като следва да се отбележи, че [фирма] не е имало наети лица по трудови правоотношения. Действително, в редица решения ВАС се приема, че липсата на кадрова и материално-техническа обезпеченост на доставчика, не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. В този смисъл е съдебната практика на СЕС – решение по дело C-324/11 (G. T.), решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (M. kft и P. D.) и решение C-18/13 ("M. P."), която практика е възприета и от Върховния административен съд на Република България (ВАС). В процесния казус е налице знание у получателя, че използва фактури, които не документират реално осъществени облагаеми доставки, по изложените по- горе съображения. Страните не са целели предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за неправомерно ползване на право на данъчен кредит.

С оглед не представянето на доказателства, удостоверяващи наличието на реално изпълнени облагаеми доставки и възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, на основание чл. 68. ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съдът намира, че законосъобразно на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 30 380,00 лв.

С оглед изложеното, този състав на съда намира, че РА е законосъобразен и в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури за доставки.

Предвид всичко изложено до тук, настоящата инстанция намира, че жалбата против РА се явява неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора и при направеното искане, в полза на ответната страна следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение за

първоинстанционното производство по реда на чл. 161, ал. 1 от ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004г за минималния размер на адвокатските възнаграждения, в размер на 3 711.23 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. С. П. срещу Ревизионен акт № Р-22221519000998-091-001/12.11.2019 г., съставен от М. С.- Началник сектор, възложил ревизията и С. М.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, изменен и потвърден частично с Решение № 425/18.03.2020 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 07.2016 г. до м. 10.2016 г., за м. 12.2016 г. и м. 01.2017 г. в общ размер на 89 909.91 лева и лихва- 28 213.33 лева, всичко в общ размер на 118 123.24 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 711.23 лв..

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховен Административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните по реда на АПК.

СЪДИЯ: