

РЕШЕНИЕ

№ 1490

гр. София, 07.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав,
в публично заседание на 12.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Димитров

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **10627** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Производството е образувано по жалба на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], № 148, партер, магазин, представлявано от С. Д. срещу Ревизионен акт №Р-22221122006750-091-001/31.05.2023г., издаден от В. А. В.- възложил ревизията и Н. Ц. Р.- ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1379/29.09.2023г. на Директора на ОДОП-С..

В съдебно заседание жалбоподателката не се явява и не се представлява. В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, поради неправилно приложение на материалния закон и липса на обективна преценка на събраните доказателства. Твърди, че представените писмени доказателства отразяват реални сделки, а констатациите на данъчните органи се базират единствено- на неоткриване на представителите на дружествата доставчици на декларираните им адреси и липса на кадрова обезпеченост. Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП оспорва жалбата, предлага да бъде отхвърлена същата като неоснователна и недоказана, по аргументите изложени в решението на Директора на ОДОП-С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП в съдебно заседание не се представлява.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221122006750-020-001 от 22.11.2022г., е възложено извършването на ревизия на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.09.2022г. до 31.10.2022г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 22.11.2022г. 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 /ЗИЗВР/ №Р-22221122006750-020-002/17.01.2023г., №Р-22221122006750-020-003/ 17.02.2023г. и №Р-22221122006750-020-004/16.03.2023г., с които е определен срок за завършване на ревизията до 21.04.2023г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-849 от 31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221122006750-092-001 от 04.05.2023г., връчен електронно на 15.05.2023г. Задълженото лице не е упражнило правото си да подаде писмено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221122006750-091-001 от 31.05.2023г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. - ръководител на ревизията, връчен електронно на 17.07.2023г.

Основната дейност на дружеството е търговия на едро с резервни части за автомобили.

В хода на ревизията, е установено, че за данъчните периоди м. 09.2022г. и м. 10.2022г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 325,84 лв. по 9 фактури /описани по №, дата, данъчна основа и ДДС на стр. 7 от РД/, издадени от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Същите са с предмет на доставките - съхранение на стоки и продажба на различни видове авточасти и консумативи.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221122229808-141-001 от 16.01.2023г. Връчено е Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №П-22221122229808-040-001/19.12.2021г., в отговор на което са представени следните документи: нотариален акт за собственост на магазин, находящ се в С., [улица]; договор за влог и логистика от 06.12.2021г., съгласно който „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД в качеството на влогоприемател приема на отговорно пазене стоки съгласно опис на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД /влогодател/; издадени на ревизираното дружество фактури №[ЕГН]/01.09.2022г. и № [ЕГН] от 01.10.2022г. с предмет - съхранение на стоки; доказателства за плащане по двете фактури и други, описани на стр. 7 от РД.

На посочения доставчик е извършена втора насрещна проверка, документирана с ПРІНП №П-22221123039760-141-001/10.03.2023г. За целите на същата е връчено ИПДПОЗЛ №П-221123039760-040-001/ 23.02.2023г., с което са изискани копия на издадените на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД фактури, както следва: №[ЕГН]/16.10.2022г.; №[ЕГН]/20.10.2022г.; №[ЕГН]/18.10.2022г.; №[ЕГН]/26.10.2022г.; №[ЕГН]/24.10.2022г.; №[ЕГН]/13.10.2022г. и №[ЕГН]/10.10.2022г.; всички съпътстващи документи, протоколи, договори, анекси, споразумения, транспортни документи във връзка с всяка конкретна доставка; документи за

извършените разплащания по фактурите; документи за произход на стоките, предмет на доставките. В отговор на искането са представени: копия на фактурите, които са с предмет - съхранение на стоки, авточасти, консумативи и аксесоари; договор за покупко-продажба от 03.06.2022г.; банково извлечение за извършени плащания по фактурите от 22.11.2022г.; справка за следене на разплащанията по фактурите; договор за покупко-продажба на стоки от 15.12.2021г., съгласно който „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] продава на „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД авточасти и консумативи.

При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че издадените от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД фактури са включени дневниците за продажби за м. 09.2022г. и м. 10.2022г. За проверяваното дружество е установено, че не е имало назначени лица на трудов договор през процесите периоди, няма декларирани обекти и регистриран ЕКАФП.

След анализ на представените документи, органите по приходите са отбелязали, че от страна на проверяваното дружество не са ангажирани доказателства за осчетоводяване на доставките - счетоводни регистри, хронологични и аналитични записвания по счетоводни сметки, главна книга, от които може да се установи дали то е разполагало с някакви стоки. Липсват конкретни документи /фактури/ за произход на стоките, фактурирани на ревизираното лице. Представени са единствено два договора за покупко-продажба на стоки, от които е видно, че стоките, предмет на доставка, са закупени от „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД.

По отношение на съдържанието на договорите за покупко-продажба на стоки е констатирано, че в тях не са определени съществените елементи, като количество, вид и цена на доставките, както и други уговорки, касаещи самия процес на изпълнението на договора - например относно това от къде следва да се натоварят стоките, как ще се транспортират и за чия сметка, предвиждат ли се специални правила по отношение на носене на риска от погиване, къде следва да се доставят. Не са представени също търговски документи - заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за индивидуализиране на родово определените вещи - стокови или складови разписки, документи за кадрова обезпеченост, както и за конкретно използвани превозни средства за транспортиране на стоките от предходен доставчик.

За данъчните периоди м. 09.2022г. и м. 10.2022г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 576,83 лв. по 10 фактури, издадени от „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставка са авточасти и аксесоари.

Извършената на посочения доставчик насрещна проверка е документирана с ПИНП №П-22221122229834-141-001/27.01.2023г. В него е отразено, че на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221122229834-040-001/19.12.2022г., в отговор на което са представени следните документи: копия на 10 фактури, описани по №, дата, данъчна основа и ДДС на стр. 8 в РД; справка за извършени разплащания по фактурите; счетоводни разпечатки на сметки 411, 421; банково извлечение от 22.11.2022 г.; дневен финансов отчет от фискално устройство; справка за извършени доставки и продажби.

На дружеството е извършена втора насрещна проверка, за резултатите от която е издаден ПИНП №П-22221723039759-141-001/ 10.03.2023г. За целите на същата е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221723039759-040-001/23.02.2023г., с което е изискано да бъдат представени: всички съпътстващи документи, протоколи, договори, анекси,

споразумения, транспортни документи във връзка с издадените фактури на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД за периода от 01.09.2022г. до 31.10.2022г.; счетоводни регистри за извършените разплащания по издадените фактури; документи за произход на стоките, предмет на доставките /фактури от предходен доставчик, справка за стоков поток/. В отговор са представени: договор за покупко-продажба на стоки от 29.04.2021г., съгласно който „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД продава на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД стоки - авточасти и консумативи; счетоводни разпечатки на сметки 501 и 503; справка за следене на разплащанията по фактури; договор за покупко-продажба на стоки от 21.12.2021г., съгласно който „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД продава на „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД стоки - авточасти и консумативи; договор за покупко-продажба на стоки от 14.02.2020г. съгласно който „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД продава на „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД авточасти и консумативи; справка за стоков поток.

При извършени служебни проверки в информационните системи на НАП е установено, че издадените от „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД фактури са включени в дневниците за продажби за м. 09.2022г. и м. 10.2022г. За проверявания период в „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД има назначено едно лице на трудов договор - Г. И. Д., на длъжност отчетник инвентаризация на материали /инвентарчик/. Дружеството има регистрирано фискално устройство/ЕКАФП/ с индивидуален номер DY446039 и номер на ФП 36604075 за обект за продажба на автомобили и мотоциклети на адрес: С., [улица], №168.

И в този случай органите по приходите са констатирани, че от страна на проверяваното дружество не са ангажирани доказателства за осчетоводяване на доставките - счетоводни регистри, хронологични и аналитични записвания по счетоводни сметки, главна книга, от които да може да се установи дали то е разполагало с някакви стоки. Липсват конкретни документи за произход на стоките по процесите фактури. Представени са единствено два договора за покупко-продажба на стоки, от които е видно, че стоките, предмет на доставка са закупени от „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД и „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД. По отношение на съдържанието на договорите са направени констатации, аналогични с изложените в частта за доставките от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД. Като непредставени се считат-заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за индивидуализация на родово определените вещи- стокови или складови разписки, документи за кадрова обезпеченост, както и за конкретно използвани превозни средства за транспортиране на стоките от предходен доставчик.

С оглед очертаната в хода на ревизията фактическа обстановка, ревизиращите органи са посочили, че предвид общия принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието осъществяване претендира настъпването на изгодни за себе си правни последици, ревизираното лице следва да докаже наличието на всички предпоставки за признаване на право на данъчен кредит.

Според органите по приходите, в хода на ревизията не може да се установи, че „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД и „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД фактически са разполагали с посочените във фактурите стоки, собствеността върху която да прехвърлят на ревизираното лице. Подчертано е, че наличието на последваща доставка при родово определени вещи/каквито са спорните стоки/ не е доказателство

за извършени предходни такива, защото стоката, за която се твърди, че е предмет на последваща доставка може да е получена по друг начин, а не от сочения във фактурата доставчик. Отбелязано е, че във връзка с произхода на стоките са представени единствено два договора за покупко-продажба, според които стоките, предмет на доставка са закупени от „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД и „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД. По отношение на съдържанието на договорите е отбелязано, че е от значение за установяване на правната и икономическа логика на конкретната доставка и определяне на мястото, което тя заема в рамките на цялостната дейност на лицето. Начинът на договаряне и документирането на договорните отношения между ревизираното лице и неговия доставчик или доставчици са един от основните критерии за това дали дадени правоотношения са насочени към осъществяването на данъчна измама. В общия случай, когато действа с измамна цел, ревизираното лице използва договорните си отношения без намерение да получи реална престагия по тях от доставчика. Друг критерий, който е важен за установяване отношението на ревизираното лице към реалното извършване на доставката е наличието на клаузи в договора, предвиждащи ангажирането на отговорност на доставчика при неизпълнение - заплащането на неустойки, обезщетение и др. Същите са необходими в контекста на доказване полагането на грижата на добър търговец от страна на ревизираното лице. Липсата на подобни договорки сочи, че сключените договори гарантират единствено правото на изпълнителя да получи възнаграждение, което не е договорено или е определено по общ начин, без обаче договорът да гарантира интереса на кредитора /получателя на доставките/ да получи качествено и в срок изпълнение срещу уговорената цена, като уреди отговорност на насрещната страна /доставчика/ при неизпълнението на задължението. Така сключените договори сами по себе си представляват индиция за неполагане на дължимата грижа от страна на възложителя /ревизирания субект/ за гарантиране на собствените му икономически интереси. Това от своя страна поражда съмнение относно това дали с процесите договори действително се цели постигане на реални стопански резултати.

В РА е посочено, че бездействието на ревизираното лице и отсъствието на интерес към договаряне на условия, които да гарантират правата му, свързани с реално получаване на доставка на стока или услуга е част именно от субективния елемент на злоупотребата с право и предполага знанието му за това. От съдържанието на договорите и съпътстващите ги документи може да се обоснове извод за знание или най-малкото за това, че лицето не може да не знае и предполага, че конкретната сделка има измамна цел. Напомнено е, че в контекста на горното Съдът на Европейския съюз /СЕС/ също приема, че сделките, осъществени при злоупотреба и част от данъчна измама, трябва да бъдат преразгледани от националния съд, за да се възстанови положението такова, каквото би било при липсата на сделки, представляващи злоупотреба.

Според органите по приходите, в хода на ревизията не е доказано реалното предаване на стоките и прехвърлянето на получателя на правото да се разпорежда с тях като собственик, поради факта, че не могат да се установят следните обстоятелства: първо, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество, като фактурираните и второ, че това количество стока фактически е предадено на получателя. От липсата на данни за посочените обстоятелства може да се направи обоснован извод за несъществуваща стокова верига с неустановени участници и невъзможност за идентифициране на стоки.

Отново е посочено, че както от процесите доставчици, така и от „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД не са представени търговски документи - заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за индивидуализиране на родово определените вещи - стокови или складови разписки, документи за произход на стоките и съответно с кои фактури е закупена стоката или услугата, предмет на доставките, чрез представяне заверени четими копия на тези фактури, документи за кадрова обезпеченост, доказателства относно мястото на съхранение на стоките до момента на продаването им, както и конкретно използвани превозни средства за транспортиране на стоките от предходен доставчик.

При така очертаната фактическа обстановка е прието, че в хода на ревизията не е доказано реалното извършване на възмездни доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, както и възникване на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от същия закон, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 902,67 лв. по фактурите, издадени от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД и „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД.

Жалбоподателят е оспорил изцяло ревизионния акт по административен ред, с който е отказано приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.09.2022г. и м.10.2022г. в размер на 5 902,67 лв. и лихви за забава в размер на 129,65 лв.

Административният орган е счел, че правилно в хода на ревизионното производство органите по приходите са съобразили резултатите от направените на доставчиците насрещни проверки и не са кредитирали представените от жалбоподателя доказателства. Изложени са подробни аргументи в тази насока, включително и че за установяване на реалността на доставките е било необходимо по категоричен начин да се установи получаването на стоката при жалбоподателя именно от доставчиците, посочени като такива във фактурите - „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД и „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД. Това означава, че те е следвало да разполагат със съответното количество от посочения във фактурите вид стоки, които аналитично да са заведени в съответната стокова сметка, да е налице изписване на стоките при продажбата им, да е установено къде са съхранявани или къде доставчиците осъществяват своята търговска дейност и съответно как и за чия сметка е извършено транспортирането им. В случая именно тези обстоятелства са останали недоказани. В хода на ревизията, на двете дружества са връчени по две ИПДПОЗЛ, с които са изискани аналитични справки на счетоводни сметки, по криго са заприходени закупените стоки, документи за произхода на стоките, както и транспортни документи. Никой от доставчиците не е представил данни за това, че в счетоводствата им стоките се водят аналитично по видове, поради което не може да бъде установено към датите на издаване на спорните фактури с какви по вид и количество стоки са разполагали те и съответстват ли същите на вписаните във фактурите стоки. Предвид изложеното не могат да бъдат

проследени видовете и количества закупени и продадени стоки, като същевременно не се доказва, че доставчиците са разполагали с процесните стоки, поради което те не биха могли да се разпоредят с тях като собственици и съответно същите да преминат в патримониума на жалбоподателя. Безспорно е, че даден субект няма как да се разпореди с определена стока, ако не я е притежавал фактически. Документи за транспортиране на стоките също не са представени. По отношение на договорите, които са представени от доставчиците следва да бъде отбелязано, че са еднотипни и всички предвиждат задължение за продавача да продаде на купувача следните стоки: „авточасти и консумативи по заявка“. Не са договорени срокове, в които съответните заявки следва да бъдат изпълнени. Не са договорени условия, указващи начинът, по който ще бъдат изпълнявани поръчките, като за чия сметка ще е транспортът, мястото, където ще бъдат доставяни стоките. Относно възнаграждението е посочено, че купувачът се разчита с продавача за дължимата сума за предадената стока по следния начин: окончателно разплащане до 120 дни /в договора с „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД/ и до 90 дни /в договора със „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД/ от доставката на стоката. Липсата на конкретика в договорите относно вида и количеството на стоките и начина на изпълнение на доставките е индиция за липса на намерение за изпълнение на договорите въобще.

Що се касае до процесните фактури, то няма спор, че наличието им е предвидено като предпоставка за упражняване на правото на данъчен кредит, но сами по себе си те не могат да удостоверят, че доставчиците са разполагали със съответните по вид и количество стоки, собствеността върху които да прехвърлят на ревизираното лице. Освен това, в хода на ревизията не са представени доказателства относно прехвърляне на правото на собственост върху стоките, чрез предаването им на купувача, съобразно нормата на чл. 24, ал. 2 от *Закона за задълженията и договорите* /ЗЗД/. Голословно е твърдението в жалбата, че освен фактури са представени и приемо-предавателни протоколи. Нито ревизираното лице, нито доставчиците са представили приемо- предавателни протоколи /независимо, че такива са предвидени в договорите за покупко- продажба като документи, придружаващи стоката/ или други документи, които биха могли да удостоверят предаване и индивидуализация на стоките. В случая липсват и доказателства за датите, на които са предадени стоките на ревизираното лице, поради което не може да бъде потвърдено, че на вписаните във фактурите дати е възникнало данъчно събитие и за доставчиците е възникнало задължение за издаване на фактури и начисляване на данък, който да бъде приспаднал като данъчен кредит от

жалбоподателя.

Установява се, че не са представени доказателства за предаване на стоките от доставчиците или за транспортирането им.

По отношение на представените доказателства за плащане между ревизираното лице и доставчиците е прието, че доставката на стоки/услуги предполага наличието на пряка връзка между доставената стока/услуга и получената насрещна престация. Такава причинна връзка между плащанията и получена облагаема доставка на процесните стоки не е доказана в настоящото производство.

Направен е извода, че по веригата от доставки няма реално движение на стоки, а само формално съставен документооборот, чрез който се цели да се даде данъчно предимство /чрез ползване на право на приспадане на данъчен кредит/ за дружеството получател - „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, без да са извършени реални доставки на стоките от доставчиците. Претендираното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени без основание за това, представлява злоупотреба с право от страна на жалбоподателя, чиято цел е неправомерно ползване на данъчен кредит, което води до деклариране на ДДС за възстановяване /в случая за м. 10.2022г./. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактури с невярно съдържание /поради липса на реални доставки/ може да се счита за част от данъчна измама.

Установено е, че е създаден документооборот между споменатите по-горе лица, целящ всяко от тях да извлече 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. Създаването на този документооборот се благоприятства от наличието на свързаност между посочените дружества, а именно към датата на сключване на договора за покупко-продажби на стоки между „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД и „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, двете дружества имат един и същи управител - П. Д., а след това техен управител е бил С. Д.. Управител на „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД е Г. И. Д., който е назначен на трудов договор в „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД, като едновременно се явява и пълномощник на същото дружество.

В заключение е прието, че всички гореописани факти изключват възможността поведението на жалбоподателя да се определи като добросъвестно. Ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото самото то е участвало при изготвянето и подписването на документите, използвало е фактури, които не отразяват доставки на

стоки. Представените в хода на ревизията документи, а отделно от това и факти, които са служебно известни на настоящата инстанция дават основания да се счита, че в случая фактурите са издадени без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит, на какъвто няма право.

В съдебното производство е приета административната преписка с приложените към нея доказателства. Страните не са ангажирали други доказателства.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 във връзка с ал. 5 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл. 119 ал. 2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Компетентността на органа е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр. 85 от 2017г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август

2014г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпреденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Спор по фактите между страните не е налице, поради което предмет на анализ се явява единствено тяхната правна оценка.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за частта от доставките, посочени в РА /съответно РД/, предмет на оспорване в административното и съдебното производство, потвърден с Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи относно липсата на доказателства, удостоверяващи действителни доставки на стоките от преките доставчици на жалбоподателя.

От своя страна жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като твърди, че доставките са реално осъществени, поради

наличието на документи доказващи същите.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите на органите по приходите за липсата на реалност на доставките, следва да се посочи в принципен план, че:

Правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, който поражда правните си последици само ако са налице всички негови елементи. Това право е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Като доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка следва да се базира на: установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи, дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. Като в тежест на ревизираното лице е да докаже, реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит. От своя страна, съдът следва да направи преценка, дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност и като такъв, при настъпването му остават следи и за него са налични доказателства. Доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Законът е въвел задължението за субекта ползващ данъчен кредит - да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Това задължение съществува и за жалбоподателя по настоящото дело. Този извод се извежда от разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за

жалбоподателя.

Според съдебния състав, в настоящото производство жалбоподателя „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит.

От събраните писмени доказателства, се установява, че фактурите и съпровождащи документи /договори/ относно спорните доставки се съхраняват от ревизираното лице, като всички фактури са надлежно счетоводно отразени в неговото счетоводство и в счетоводството на доставчиците.

Същевременно обаче от събраните в административното и съдебното производство доказателства се установява, че доставките фактурирани от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД и „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД за данъчни периоди м.09.2022г. и м. 10.2022г. не са били реално осъществени. Това е било установено от органите по приходите, които са изградили своите изводи базирайки се на комплекс от доказателства, а именно, че не са представени доказателства за наличието на фактурираните стоки в доставчиците, където са били съхранявани стоките, как са били транспортирани, какви видове и количества са били стоките предмет на твърдените доставки. Констатирана е липса на кадрова и материална обезпеченост на доставчиците. На следващо място е отчетено, че в представените договори са били с предмет „авточасти и консумативи по заявка“, без да е посочен конкретен предмет- вид и количество от определени стоки на твърдяната доставка. По договорите не са били договорени срокове за изпълнение на доставките, както и условията свързани с начина на изпълнение на поръчките, транспорт, място на доставките. Установено е било също така, че разплащанията са били договаряни до 120 дни в договора с П. Д. Т.“ ЕООД и до 90 дни в договора със „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД от доставката на стоката. Взето е в предвид от органите по приходите, че от страна на задълженото лице не са представени каквито и да е доказателства за изпълнение на доставките- липсват приемо-предавателни протоколи, пътни листове или документи придружаващи стоката. Не са налични и доказателства за датите на които е била предадена стоката. Данъчните органи са установили и липса на пазарна логика в цитираните доставки, предвид обстоятелството, че между ревизираното дружество и „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД е имало изградени трайни търговски отношение, което е видно от наличие в дневниците на продажби на последното дружество на множество фактури към „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, предвид това е нелогично това дружество да закупува стоки не директно от „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД, а от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД и „ПАНАЙОТИС

ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД, които от своя страна са посочили, че техния предходен доставчик е „ЕЛ БИ КОМЕРС“ ЕООД. Не на последно място установено и това, че се касае за доставки между свързани лица, тъй като към датата на сключване на договора за покупко-продажби на стоки между „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД и „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, двете дружества имат един и същи управител - П. Д., а след това техен управител е бил С. Д.. Към датата на сключване на договора за покупко-продажби на стоки между управител на „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД е Г. И. Д., който е назначен на трудов договор в „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД, който едновременно се явява и пълномощник на същото дружество.

Съдът, не приема възражението на жалбоподателя, че наличните фактури и договори, както и редовното им счетоводно отразяване доказват реалността на доставките. Следва да се посочи, че тези обстоятелства са оценени от съдебния състав, но съпоставени към гореизложените установени по делото факти, не могат сами по себе си да доведат до извод за реалност на твърдените доставки, тъкмо напротив, установения комплекс от доказани обстоятелства- безспорно установяват фиктивност на спорните доставки в конкретния случай.

От гореизложеното се установява, че жалбоподателя е знаел, за наличието на правна конструкция, която позволява реализирането на данъчно предимство. Установява се и намерение у жалбоподателя за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство.

Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. От всички доказателства по делото преценени в своята съвкупност и взаимовръзка, съдът прави извод, че „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, не успя да установи по безспорен и категоричен начин, въз основа на представените фактури и съпровождащи ги договори, макар и осчетоводени, че е налице реална доставка на стоките от „СЪЛЮШЪНС 2022“ ЕООД и „ПАНАЙОТИС

ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД, които представляват данъчно събитие, поради което и фактурите не са документално обосновани, поради което и няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит, по отношение на тези фактури. Предвид на което, се споделят изводите на приходната администрация, че не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит по посочите фактури. Оспорването е неоснователно, при извършената служебна проверка за законосъобразност на ревизионния акт не се констатира законови основания за неговата отмяна, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

При този изход на правния спор е основателно искането на ответника за заплащане на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер от 903,23 лева, на основание чл.161, ал. 1 от ДОПК във вр. чл. 8, ал.1, вр. чл. 7, ал. 2, т.2 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 79 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], № 148, партер, магазин, представлявано от С. Д. срещу Ревизионен акт №Р-22221122006750-091-001/31.05.2023г., издаден от В. А. В.- възложил ревизията и Н. Ц. Р.- ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1379/29.09.2023г. на Директора на ОДОП-С..

ОСЪЖДА „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите [населено място] сумата 903,23 лева разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: