

РЕШЕНИЕ

№ 2904

гр. София, 30.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 08.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **7362** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на глава XIX от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ФИН КО 2015“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя И. Д. В. срещу Ревизионен акт № 22221721001197-091-001/18.03.2022 г. издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., изменен с Решение №870/06.06.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. в частта на установени резултати за данъчни периоди м.09.2020 г., м.10.2020 г., м.11.2020 г., м.12.2020 г., и потвърден в останалата си част за задължения за данък върху добавената стойност.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на ревизионният акт, поради противоречие с приложимите разпоредби на ЗДДС и ДОПК. Оспорват се всички направени в него фактически и правни изводи. Жалбоподателят посочва, че са налице всички доказателства, удостоверяващи реалното осъществяване на доставките, вкл. и двустранно подписани фактури, като всички плащания по тях са минавали по банков път. Твърди се, че наличието или липсата на доказателства за техническа и кадрова обезпеченост не са част от фактическия състав, обосноваващ правото на данъчен кредит. Релевират се доводи, че за ревизирувания период 43% от приходите на ревизираното лице е от сделки без ДДС, от продажба на лагери и лагерни възли в условията на чл.69, ал.2 от ЗДДС или като освободени доставки. Сочи се, че тези сделки само са посочени, без какъвто и да е коментар от проверяващия орган. Излагат се подробни съображения по всяка сделка за различните доставчици, като най-общо се

твърди, че отказът на данъчен кредит не е мотивиран с никакви доводи. Сочи се, че на всички посочени доставчици е направена насрещна проверка, издадени са РА, които са обжалвани. Искане за ревизионен акт, в частта с която е потвърден с решението на органа да бъде отменен и да се присъдят направените в съдебното производство разноски.

В с.з. жалбоподателят, чрез своя процесуален представител адв. Ч. поддържа жалбата на изложените в нея съображения, прави позоваване и на изготвената съдебно-счетоводна експертиза. Моли, за отмяна на решението. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., чрез процесуалния си представител, главен юрисконсулт З., изразява становище за неоснователност на жалбата и законосъобразност на ревизионния акт. Моли, за присъждане на юриск. възнаграждение, съобразно материалния интерес.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е открито със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721001197-020-00 от 26.02.2021 г., връчена на 17.01.2021 г. по електронен път на обявения от дружеството електронен адрес, с която е възложено извършването на ревизия на „ФИН КО 2015“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 09.05.2016 г. до 31.12.2020 г.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р22221721001197-020-002/11.06.2021 г. и №Р-22221721001197-020-003/13.07.2021 г. Всички заповеди са издадени от М. Й. С., 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-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721001197-092-001/02.09.2021 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведено с вх. №53-06-10075/22.12.2021 г. Възражението е разгледано и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721001197-091-001 от 18.03.2022 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

РА е връчен по електронен път на 21.03.2021 г.

С ревизионния акт е отказано на основание чл. 71, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците: „МУЛТИПРИНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ТАШЕВ-ГАЛВИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „КАРГО ПЛАНЕТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ДЖЕНЕРАЛ ДИСТРИБЮШЪН“ АД, ЕИК[ЕИК], „ФТБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕМА“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИНФОЛОГ - 33“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МАШИНОКОМЕРС 2004“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. „ПРОЛОГ - 19“ ЕООД, ЕИК 05844350, „ИНЛАГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЧЕЗ КО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК],

„ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ТРАНС КО“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ТРАНС КОНТИНЕНТАЛ“ ООД, ЕИК[ЕИК]. С РА са установени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 339 866.89 лв.

Отделно от това, поради неосигуряване на достъп до първични и вторични счетоводни документи и непредставяне на отразените в дневниците за покупки на ревизираното лице фактури и доказателства за реалността на документираните с тях доставки на основание чл. 71, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1 ЗДДС е отказан данъчен кредит по фактури на доставчици, подробно описани в таблична форма на стр. 23 - 31 от ревизионния доклад.

По данни от Търговския регистър предметът на дейност на дружеството е: организиране на счетоводно отчитане и съставяне на финансови отчети по реда на Закона за счетоводството (ЗСч), търговия с машиностроителна продукция, технически услуги, външно търговска дейност, счетоводни услуги, маркетингова дейност и консултантски услуги, търговско представителство, посредничество. По данни от информационната система на НАП в дружеството има назначени по трудово правоотношение 7 лица на длъжности: счетоводител, работник поддръжка, организатор дейности, икономист организация и управление, счетоводител оперативен, мениджър проекти. Единоличният собственик на капитала и управител на дружеството през ревизираните периоди - Б. П. Ч., е самоосигуряващо се лице в ЕТ „СЧЕТИ - БОРИС ЧУЧЕВ“ с ЕИК[ЕИК], като по данни от ПП С. е осигурен по трудови правоотношения в доставчиците „ЧЕЗ-КО“ ЕООД и „ИНЛАГ“ ЕООД на длъжност „специалист търговия“.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД.

На ревизираното лице е връчено по електронен път на 03.06.2021 г. Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221721001197-040-001/29.03.2021 г. От задълженото лице са представени по електронен път с вх. №Р-22221721001197-ПРД-001 -И/27.04.2021 г. заверени копия на част от изисканите документи, изразяващи с във фактури за покупки и продажби, банкови извлечения, договори и приемо-предавателни протоколи за някои доставки, инвентарна книга на ДМА, неподписани хронологични дневници на счетоводни сметки, документи във връзка с декларирания от дружеството ВОД, описани на стр. 6 - 7 от РД. Посочено е, че не са представени доказателства за реалността на доставките, както и самите фактури, издадени от доставчиците /254 па брой/, посочени в пункт 13 на искането.

С оглед факта, че ревизираният субект е представил само част от изисканите доказателства, е изготвено второ ИПДПОЗЛ №Р-22221721001197-040-002/21.07.2021 г., изпратено за връчване по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на електронния адрес за кореспонденция на дружеството. До издаване на ревизионния доклад не е получено потвърждение за получаването му, респективно изтеглянето му от електронната услуга. С цел връчване на гореописаното искане и преглед на оригиналните първични и вторични счетоводни, банкови и търговски документи са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция - [населено място],[жк], [улица], документиран с протоколи №1712077/28.07.2021 г. и №1712078 /05.08.2021 г., при които не е открит управителят на дружеството, негов представител или пълномощник, определен да получава съобщения или книжа. По

тези съображения е преминало към изпълнение на процедурата по чл. 32 от ДОПК за връчване на искането чрез прилагане към досието. Искането е връчено на 23.08.2021 г. В отговор не са ангажирани изисканите релевантни доказателства за реалността на доставките, по които задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки и са изискани документи от доставчиците, резултатите от които са документирани в протоколи, подробно описани в ревизионния доклад на стр. от 31 до 71.

1. При извършената проверка са установени данни за отразени в дневниците за покупки на задълженото лице за периода от м. 05.2016 г. г. до 31.12.2020 г. документи, за които не е намерен насрещен документ в дневниците за продажби на издателя на фактурата. Направен е извод, че задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури от регистрирани по ЗДДС лица, които не са декларирали в отчетните си регистри по ЗДДС продажби към него. П. данъчен кредит за ревизираните периоди от м. 05.2016 г. г. до 31.12.2020 г. по фактури, издадени от 254 доставчика, които не са декларирали продажби към него, с в общ размер на 138 177,08 лв. Доколкото ревизираният субект не само, че не е представил изисканите му по реда на ДОПК доказателства за реалността на доставките, документирани с процесните фактури, но не е представил и самите данъчни документи, на основание чл. 71, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС му е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

2. Относно упражненото право на данъчен кредит по фактури, отразени от жалбоподателя като издадени от доставчиците „МУЛТИПРИНТ“ ООД, „ТАШЕВ - ГАЛВИНГ“ ООД, „КАРГО ПЛАНЕТ“ ООД, „ДЖЕНЕРАЛ ДИСТРИБЮШЪН“ АД, „ФТБ“ ЕООД и „ЕМА“ ООД, при насрещните проверки е установено следното: всички доставчици са посочили, че ревизираното лице не е техен клиент /контрагент/ и не са му издали данъчните документи, включени в неговите дневници за покупки, по които дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Доставчиците са посочили контрагентите, на които са издали процесните фактури, като са представили копия от тях при извършване на насрещните им проверки. Органите по приходите са констатирани също така, че издадените от доставчиците фактури се различават от тези, отразени от ревизирания субект в дневниците му за покупки, по предмет, стойност, дата и т. н. По тези причини на задълженото лице отново е отказано право на данъчен кредит.

3. Относно фактурите, издадени от „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „ИНФОЛОГ - 33“ ЕООД „МАШИНОМЕРС 2004“ ЕООД „ПРОЛОГ - 19“ ЕООД, „ИНЛАГ“ ЕООД, КООПЕРАЦИЯ „ЛЪЧ“ ревизиращият екип е направил извод, че на жалбоподателя не се следва право на приспадане на данъчен кредит поради неизпълнение на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, а именно липса на доказателства за реално извършени доставки.

В отговор на връченото по електронен път искане за представяне на доказателства са ангажирани доказателства от всички доставчици, изразяващи се в копия на спорните фактури, банкови извлечения, неподписани счетоводни документи - дневници на счетоводни сметки, оборотни ведомости, инвентарни книги, издадени от жалбоподателя на доставчиците фактури. Не са представени договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за предаване на резултата от

фактурираните услуги - конкретни доклади, анализи, стратегии, информация за клиенти, продукти, пазари, предмет на консултантските услуги, описи към фактурите с предмет „доставени материали и консумативи“, доказателства за закупуване, съхранение, транспортиране на стоките, данни за обекти и складови помещения.

Въз основа на описаните обстоятелства, ревизиращият орган е приел, че на основание чл. 70, ал. 5, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от с.з., за жалбоподателя не се следва право на данъчен кредит по издадените фактури от „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, „ИНФОЛОГ - 33“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „П. - 19“ ЕООД, „ИНЛАГ“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД.

4. Относно доставчиците – „ИНТЕРНЕСЪНЪЛ ТРАНС КО“ ООД и „ТРАНС КОНТИНЕНТАЛ“ ООД /за тях се отнася посоченото по-горе в т.3/, също с РА е посочено, че не се следва право на данъчен кредит.

При така описаната фактическа обстановка, органите по приходите са направили извод, че се касае за фиктивно организирана търговска дейност, зад която не стоят реално извършвани стопански операции. В тази връзка е отбелязано, че проверката на счетоводната отчетност на страните по доставките е съществен елемент от контролната дейност на ревизиращите. Не е бил осигурен достъп до счетоводството на дружеството, а единствено са представени фрагментни и непълни такива и са ангажирани фактури и фискални бележки без каквито и да било други съпътстващи документи. В тази връзка е отбелязано, че липсват сключени писмени договори за доставки на стоки и изпълнение на услуги, включително доказателства за движение и предаване на стоки - протоколи/складови разписки и транспортни документи. Не са представени счетоводни регистри на сметка 304 Стоки. По преписката липсвали и договори за наем или документи за собственост за ползвани търговски обекти, както и фактури за придобиване на ДМА.

Формирано е заключение за липса на доказателства, сочещи прехвърляне право на собственост върху стоки, както и предаване на резултати от изпълнени дейности във връзка с документиране на услуги по всички процесни фактури.

От „ФИН КО 2015“ ЕООД не са ангажирани писмени доказателства и данни, касаещи стопанската дейност и финансирането на дружеството; не е представена информация за търговски обекти, производствени бази и складови помещения, както и данни за местонахождение на стокими наличности; липсва хронологична и аналитична отчетност на сметка 304 Стоки; не е представена справка за стоков поток за проследяване движението на стоката и нейната последваща реализация; липсват данни, сочещи движението на стоките.

В обобщение е прието, че „ФИН КО 2015“ ЕООД реално не е получател на доставки, фактурираните сделките са привидни/фиктивни и е налице т.нар. абсолютна симулация на доставките. Формиран е извод, че отразяваните в отчетните регистри на сочените от ревизираното лице като негови клиенти и доставчици, включително и представените в ревизионното производство данни/обяснения, водят към формиране на извод, че получателите, заедно с ревизираното лице и доставчиците, са участници в ДДС измама, чийто данъчен ефект се проявява при реални търговци, последните явяващи се клиенти на „клиентите“ на ревизираното лице.

В резултат на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС не е признато правото

на данъчен кредит по отношение на доставките на стоки и услуги, по които дружеството е получател в цитираните по - горе периоди и дружества.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА №Р-22221721001197-091-001/18.03.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], пред директора на Дирекция "ОДОП" – [населено място], който с Решение № 870/06.06.2022 г. е изменил същия в едната си част, а в другата си част го е потвърдил.

В хода на съдебното производство от ответника са представени допълнително писмени доказателства по опис, касаещи извършените проверки на контрагентите на дружеството.

По делото е допусната по искане на жалбоподателя съдебно-счетоводна експертиза, която е неоспорена от страните и е приета от съда към доказателствения материал по делото. От заключението на вещото лице, което е извършило проверка на дружествата-доставчици /„ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, „ИНФОЛОГ - 33“ ЕООД, „МАШИНОКОМЕРС 2004“ ЕООД, „П. - 19“ ЕООД, „ИНЛАГ“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД/ на „ФИН КО 2015“ се установява, че от дружествата са издавани фактури с получател „ФИН КО 2015“ ЕООД, фактурите са включени в дневниците за продажби, респ. в справките-декларации за ДДС, посочения във фактурите ДДС е начислен като задължение за бюджета; плащането по фактурите е извършено или в брой или по банков път.

Извършена е и допълнителна експертиза със същите задачи, но касаеща още две дружества, а именно „МАШИНОКОМЕРС 2004“ ЕООД и „ИНЛАГ“ ЕООД. При извършената проверка от експерта не е установен по-различен резултат, установен при другите шест фирми.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, в частта, потвърдена с Решение № 1535/ 26.09.2022г. на директора на Дирекция на „ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Директора на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е приключила в законоустановения

срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си, от която той явно не е намерил за необходимо да се възползва до издаването на ревизионния акт. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

Предвид особеностите на връчването на документи и съобщения в рамките на ревизията, за съществено нарушение на административно-процесуални разпоредби би могло да се счита това нарушение, което е засегнало сериозно правото на защита на ревизираното лице и което, ако не би било допуснато, би довело до различен по съществото си акт. В случая правото на защита на ревизираното лице не е било нарушено. Сроковете за връчване на документи и актове от органите по приходите, визирани в ДОПК са инструктивни и неспазването на същите няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Всички процесуални действия са извършени от органите по приходите в сроковете по чл.114 от ДОПК. Издаването на РД и РА след срока по чл.117, ал.1 и чл.119 от ДОПК не е съществено процесуално нарушение и то не води до незаконосъобразност на издадения ревизионен акт, или до неговата нищожност, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 и чл.119 от ДОПК са само инструктивни.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2

от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА, не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.71, т.1 и чл.68, ал.1, т.1, чл.69, ал.1 от ЗДДС, вр. с чл.6 и 9 от ЗДДС, по фактури, издадени от „МУЛТИПРИНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ТАШЕВ-ГАЛВИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „КАРГО ПЛАНЕТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ДЖЕНЕРАЛ ДИСТРИБЮШЪН“ АД, ЕИК[ЕИК], „ФТБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕМА“ ООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, ЕИИ[ЕИК], „ИНФОЛОГ - 33“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МАШИНОМЕРС 2004“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. „ПРОЛОГ - 19“ ЕООД, ЕИК 05844350, „ИНЛАГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ЧЕЗ КО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], органът по приходите е приел, че по същите не е налице реално извършени доставки на стоки и услуги, не е възникнало данъчно събитие, и данъкът по тези доставки е начислен неправомерно. Отделно от това, поради неосигуряване на достъп до първични и вторични счетоводни документи и непредставяне на отразените в дневниците за покупки на ревизираното лице фактури и доказателства за реалността на документираните с тях доставки на основание чл. 71, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1 ЗДДС е отказан данъчен кредит по фактури на доставчици, подробно описани в таблична форма на стр. 23 - 31 от ревизионния доклад. Органът по приходите е приел, че по същите не е налице реално извършени доставки на стоки и услуги, не е възникнало данъчно събитие, и данъкът по тези доставки е начислен неправомерно. До този извод органът по приходите е достигнал след анализ на представените документи от жалбоподателя и поради факта, че при извършената насрещна проверка на доставчиците, същите не са представили исканите документи, обосноваващи реалността на доставките по фактурите. Приел е, че в случая издадените фактури от цитираните дружества, по които РЛ е упражнило право на

приспадане на данъчен кредит не отразяват обективната действителност, т.е. не са налице реално извършени доставки на стоки/услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС. Посочените факти според ответната страна показват презумпция за знание, че ревизираното лице участва в привидни сделки, с които цели заобикаляне на закона. На основание събраните доказателства е установено, че фактурите с издатели горесцитираните доставчици сами по себе си не отразяват данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, а са частен писмен документ. Посочено е, че законът за данък върху добавената стойност не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а изисква да е налице реално извършена доставка. С оглед на това се счита, че достоверността на първичния счетоводен документ /фактура/, се преценява с оглед на всички съпровождащи документи, които имат отношение към предмета на доставката по нея. Сочи се, че въз основа на изложеното, не са налице доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл.6 и 9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС от горесцитираните доставчици с получател „ФИН КО 2015“ ЕООД. Твърди се, че след като доставчиците и ревизираното лице не представят документи, доказващи реалността на фактурираните доставки и съответните ресурси за извършването им, то декларираните доставки се явяват недоказани с произтичащите от това правни последици. В случая липсата на доставки по процесните фактури се обосновава с действията на двете страни - както на доставчиците, така и на получателя.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че доставките на стоките и услугите посочени във фактурите са реално извършени от доставчиците и дружеството е представило всички необходими документи доказващи този факт. Позовава се на практиката на СЕС.

Възраженията на жалбоподателя са неоснователни.

Всъщност в жалбата няма никакви изложени конкретни възражения, нито ангажирани доказателства, относно отказаният данъчен кредит по фактури на доставчици, подробно описани в таблична форма на стр.23-31, възлизащи в общ размер на 138 177.08 лева. Доколкото ревизираният субект не само, че не е представил изисканите му по реда на ДОПК доказателства за реалността на доставките, документирани с процесните фактури, но не е представил и самите данъчни документи, на основание чл. 71, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС правилно

му е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

С оглед изложеното ревизионният акт следва да бъде потвърден като правилен в тази си част.

Относно упражненото право на данъчен кредит по фактури, отразени от жалбоподателя като издадени от доставчиците „МУЛТИПРИМТ“ ООД, „ТАШЕВ - ГАЛВИНГ“ ООД, „КАРГО ПЛАНЕТ“ ООД, „ДЖЕНЕРАЛ ДИСТРИБЮШЪН“ АД, „ФТБ“ ЕООД и „ЕМА“ ООД, е установена абсолютно идентична фактическа обстановка, като посочената по-горе. На дружествата са извършени насрещни проверки, документирани с протоколи, подробно описани в ревизионния доклад. Всички доставчици са посочили, че ревизираното лице не е техен клиент /контрагент/ и не са му издали данъчните документи, включени в неговите дневници за покупки, по които дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Доставчиците са посочили контрагентите, на които са издали процесните фактури, като са представили копия от тях при извършените им насрещни проверки. Органите по приходите са констатирали също така, че издадените от доставчиците фактури се различават от тези, отразени от ревизирувания субект в дневниците му за покупки, по предмет, стойност, дата и т. н.

По отношение на фактурите, издадени от тези доставчици, жалбоподателят отново не излага конкретни възражения, нито представя доказателства за реалността на доставките, не прави и доказателствени искания в настоящия процес. По тази причина жалбата следва да бъде отхвърлена и в тази част, а ревизионният акт потвърден като законосъобразен и правилен.

Всъщност спорът според съда се съсредоточава единствено и само по въпроса извършени ли са реални доставки на стоки и услуги – „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „ИНФОЛОГ - 33“ ЕООД „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД „ПРОЛОГ - 19“ ЕООД и „ИНЛАГ“ ЕООД, респективно възникнало ли е за жалбоподателя „ФИН КО 2015“ ЕООД правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от тези доставчици.

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него

плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал.2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. Тоест, извършването на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, поради което само при наличието на доставка данъкът се явява начислен от доставчика правомерно.

Съгласно чл.6 от ЗДДС, доставката на стока се дефинира, като прехвърляне на правото на собственост върху стоката, т.е. за да се установи извършването на доставка, следва да се докаже, че доставчикът - ДЗЛ, което е издало фактурата и е начислило ДДС, е прехвърлил собствеността върху стоката предмет на продажбата на нейният получател. При родово определените вещи, прехвърлянето на собствеността се осъществява с факта на предаване на стоката на получателя, което пък означава, че следва да е безспорно установено, че доставчикът е разполагал със стоката към датата на извършване на доставката. В тежест на жалбоподателя е да установи това обстоятелство, тъй като той трябва да установи всички предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно посочените по –горе доставчици, за липса на реални доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС не са опровергани. За да бъде признато право на данъчен кредит не е достатъчно само да е издадена фактура, данъкът по нея да е начислен към бюджета и да е включена в СД по ЗДДС и в дневника за покупки за периода, необходимо е доставката да е реално извършена.

Видно от събраните доказателства в ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки, като органите по приходите са изискали от същите да предоставят документи и писмени обяснения, релевантни за доказване на реалното изпълнение на фактурираните доставки към „ФИН КО 2015“ ЕООД. Не са представени доказателства за произход на стоките, доказателства, че стоките са били

налични при доставчиците, мястото им на съхранение, материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчиците, както и доказателства за реално предаване на стоките между доставчиците и жалбоподателя – складови разписки, експедиционни бележки, товарителници и приемно – предавателни протоколи. Липсват и доказателства как са били осчетоводени, заведени и изписани съответно в счетоводството на доставчиците тези стоки, доказателства за транспорта на същите, за чия сметка е същия, как е осъществен и от кого, къде са предадени и приети процесните стоки, как и от кого са осъществени товаро-разтоварните работи, с оглед на вида и количеството на доставяните стоки. Не са представени и доказателства за извършени разходи и приходи по придобиването и последващата реализация на стоките по процесните стоки от страна на доставчиците и жалбоподателя, доказателства за заплащането на стоките, както и доказателства за последваща реализация на стоките или за влагането им в собствената дейност на „ФИН КО 2015“ ЕООД. Такива документи не са представени и в хода на съдебното производство.

От жалбоподателя са представени единствено фактури с приложени към тях фискални бонове, като в хода на ревизията същият не е осигурил достъп на органите по приходите до счетоводната, банковата и търговска документация която е била налична в счетоводството му.

Представените документи от жалбоподателя не обосновават по категоричен начин извода, че фактурираните доставки от посочените по-горе доставчици са реално извършени. Ревизираното лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, е следвало да докаже по пътя на пълно и главно доказване право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди, респективно, че не са налице пречки за упражняването на това право, предвидени в действащите за ревизирания данъчен период материалноправни норми. Представените писмени доказателства са частни такива без достоверна дата и доказателствената им тежест следва да се преценява с оглед на всички събрани по делото доказателства.

Съобразно определението в чл. 9 от ЗДДС, за да се приеме, че ДДС е начислен правомерно от доставчика, следва да се установи безспорно, че услугата е извършена.

Съгласно разпоредбата на чл.12 от ППЗДДС / в актуалната му редакция/, с изключение на случаите по чл.25, ал.3 и 4 от ЗДДС, услугата се счита за извършена по смисъла на закона, на датата, на която възникват условията да бъде признат прихода от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно т.7.1. от СС – 18 „Приходи”, приходът свързан със сделка за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност към датата на баланса, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т.7.2, вр.т.7.3 етапа на завършеност се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. За да е осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС обаче, е необходимо освен сключването на сделката, резултатът от услугата реално да е възникнал.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчиците, за липса на реални доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС не са опровергани.

В хода на ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки като проверяваните дружества не са представили доказателства за реалност на фактурираните доставки. Представените документи в хода както на ревизионното, така и на съдебното производство са частни такива, без достоверна дата, поради което доказателствената им сила, следва да се преценява в съвкупност с останалите доказателства по делото. От представените доказателства обаче, не се доказва реалност на доставките по процесните фактури. Липсват данни за реално извършвана стопанска дейност както от жалбоподателя, така и от част от доставчиците, за наличие на активи, обекти, офиси и извършвани разходи за консумативи, няма данни за персонал, който да извършва фактурираните услуги.

В допълнение към горното: по отношение доставчиците „ЧЕЗ-Ко“

ЕООД, „Инлаг“ ЕООД - плащане по договор, аванс по договор; „Инфолог-33“ ЕООД и „Машинкомерс 2004“ ЕООД - плащане по договор, съвместна дейност, следва да се отбележи, че не бяха представени доказателства от които да се установи предмета на договорените услуги. В случая се касае за формално изготвени документи. Налице са фактури без индивидуализиращи данни, които препращат към договори без да са представени същите и без да е ясен предметът на услугите. В контекста на задължителната съдебна практика по ТР №5/2004 г. на ВАС, твърде общото посочване на предмета на доставката по фактурите противоречи на изискването на ЗСч., поради липсата на достатъчно данни за отразената стопанска операция. В тази връзка оспорващият, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е длъжен да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на документираните доставки, действително изпълнение на услуги и приемане на резултатите от същите, което не е сторено.

При проследяване на търговските взаимоотношения от ревизиращия орган е констатирано фактуриране на стокови потоци без реален произход и/или фактуриране на стокови потоци, за които не са отчетени съответните приходи. „ПРОЛОГ 19“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „ФИН КО 2015“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, КООПЕРАЦИЯ „ЛЪЧ“ имат активни търговски взаимоотношения помежду си, имат аналогичен профил и структура на покупки и продажби, налице е прехвърляне на работници в дружествата, та дори в някои от дружествата - техни клиенти, които в голямата си част са едни и същи. Установени са и следните данни, касаещи посочените дружества:

- „ПРОЛОГ 19“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „ФИН КО 2015“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД и КООПЕРАЦИЯ „ЛЪЧ“ имат един и същ електронен адрес - [електронна поща];
- „ПРОЛОГ 19“ ЕООД, „ФИН-КО 2015“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД и КООПЕРАЦИЯ „Лъч“ имат един и същ адрес за кореспонденция - [населено място], кв.„Л.“, [улица], задната къща;
- на посочения адрес за кореспонденция са и някои от клиентите и доставчиците на посочените по-горе дружества като „ВИАН 98“ ООД, „ФИН-КО 2001“ ЕООД, „ИНЛАГ“ ЕООД, „ИНФОЛОГ 33“ ЕООД, които имат един и същ електронен адрес с „ПРОЛОГ 19“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“

ЕООД, „ФИН КО 2015“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД и КООПЕРАЦИЯ „ЛЪЧ“ - [електронна поща];

- справките-декларации по ЗДДС на „ПРОЛОГ 19“ ЕООД, „ФИН-КО 2015“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД и КООПЕРАЦИЯ „ЛЪЧ“ се подават от един и същ IP адрес - 92.247.60.26, с КЕП на едно и също лице, А. З. В. - представляваща „ВИАН 98“ ООД.

Съдът намира, че изводите на органа по приходите, че не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури не се опровергават и от приетата по делото ССЧЕ. Следва да се отбележи, че вещото лице изрично е посочило, че проверката от него е извършена само въз основа на документите приложени по делото. Достъп до счетоводството на жалбоподателя не е осигурен, както и не са извършвани проверки в счетоводствата на доставчиците. С оглед на горното не може по категоричен начин да се твърди, че процесните фактури са осчетоводени при жалбоподателя съгласно изискванията на ЗСч и СС, както и че са включени в дневниците за покупки и продажби и СД по ЗДДС на жалбоподателя, съответно е извършено плащане по същите. Вещото лице не е извършило проверка в счетоводствата на доставчиците за да даде отговор дали същите са водили редовно счетоводство, съгласно изискванията на ЗСч и СС, както и дали представените документи - фактури и др. от жалбоподателя в хода на ревизионното производство и съдебното такова, се намират в счетоводствата на доставчиците, съответно налице ли е идентичност между същите.

Данъчната фактура представлява частен документ, удостоверяващ само съгласно чл.180 от ГПК, че изявленията, които се съдържат в нея, са направени от лицата, които са я подписали. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Т. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да

докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставките на стоки именно от издателите на фактурите, по които се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е заключил, че не е установено наличие на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС, данъчно събитие и изискуемост на данъка по смисъла на чл.25 от ЗДДС за доставки от посочените по –горе доставчици, и е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.71, т.1 и чл.68, ал.1, т.1, чл.69, ал.1 от ЗДДС, вр. с чл.6 и 9 от ЗДДС за процесните данъчни периоди.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА /потвърден с решението на горестоящия орган/ е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.7, ал.2, т.6 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в актуалната и редакция/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 328 002.47 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 17771.20 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 3 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ФИН КО 2015“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя И. Д. В. срещу Ревизионен акт №

22221721001197-091-001/18.03.2022 г. издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., изменен с Решение №870/06.06.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП" С. в частта на установени резултати за данъчни периоди м.09.2020 г., м.10.2020 г., м.11.2020 г., м.12.2020 г., и потвърден в останалата си част за задължения за данък върху добавената стойност.

ОСЪЖДА „ФИН КО 2015" ЕООД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], офис 1, представлявано от управителя И. Д. В., да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП” – [населено място] сумата в размер на 17 771.20 лв./седемнадесет хиляди седемстотин седемдесет и един лева и двадесет стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: