

РЕШЕНИЕ

№ 24670

гр. София, 25.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 30.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Снежана Тодорова, като разгледа дело номер **7699** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „АБ Корпорация“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221721002647-091-001/07.04.2022 г., издаден от М. А. К.- орган, възложил ревизията, и М. В. И.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1041/01.07.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевира се, че констатациите и изводите в оспорвания акт са неверни и недоказани, респ. РА е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с доказателствата, събрани в хода на ревизията, разпоредбите на ЗДДС, практиката на ВАС и практиката на СЕС по аналогични казуси. Твърди се, че в хода на ревизията дружеството- жалбоподател представило документи, от които се установява предмета на доставките, отчитането на същите, извършеното плащането по тях, наличието на кадрови потенциал при доставчиците, наличието на предходни доставки. Поддържа се, че изводите в РА са в противоречие и с практиката на ВАС, съгласно която ако поради нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи, въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави- че получателят на фактурата е знаел или е

трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС, което в случая не е установено. Изтъква се, че са ирелевантни за правото на данъчен кредит на получателя на облагаема стока/услуга обстоятелствата дали доставчиците са открити на адресите им за кореспонденция, представили ли са в пълнота поисканите им доказателства, осигурили ли са доставчиците достъп до първичните и вторичните им счетоводни документи, доколкото не са сред условията по чл. 68- 71 от ЗДДС. Според жалбоподателя са представени доказателства, установяващи реалност на спорните доставки. Позицията се на съдебна практика на ВАС, според която неустановената материална, техническа и кадрова обезпеченост не е основание за непризнаване право на данъчен кредит, след като са налице доказателства, че доставката е изпълнена и нейният предмет е получен от жалбоподателя. Извършеното плащане е доказателство за получени доставки от „АБ Корпорация“ ЕООД по процесните фактури. Цитира практика на СЕС, според която за правото на данъчен кредит е достатъчно данъчнозадълженото лице да разполага с издадена от доставчика фактура, която удостоверява действителното изпълнение на посочената в нея сделка, ако съдържа изискуемите реквизити. Претендира се отмяна на оспорвания акт и сторените по делото разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли съда да я уважи. Подробни съображения развива в писмени бележки. Претендира разноски, съгласно списък.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, чрез процесуален представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като недоказана и необоснована. Придържа се към мотивите изложени в решението на директора на ДОДП. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 8885 лева.

СГП не взе становище по жалбата.

Административен съд София – град, 73- състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721002647-020- 001/07.05.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД, за задължения за данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2020 г. до 31.03.2021 г. ЗВР е връчена по електронен път на 14.05.2021 г. Срокът за извършване на ревизията е определен на 3 месеца, считано от връчването на ЗВР, тоест до 14.08.2021 г., продължен със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221721002647-020-002/12.08.2021 г. до 14.10.2021 г.

ЗВР и ЗИЗВР са издадени от М. А. К., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721002647-092-001/07.02.2022 г., връчен по електронен път на 07.02.2022 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт №Р-22221721002647-091-001/07.04.2022 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК е издаден Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221722064781-003- 001/01.06.2022 г., от приходните

органи, издали РА, относно данъчен период 03/2020 г., като прихванатата сума е в размер на 11 476,91 лева, а не посочената в РА- 11 092,22 лева.

С оспорения РА и РАПРА са установени допълнително задължения по Закона за данък върху додадената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди 01/2020 г., 02/2020 г., 03/2020 г., 04/2020 г., 05/2020 г., 06/2020 г., 07/2020 г., 08/2020 г., 09/2020 г., 10/2020 г., 11/2020 г., 12/2020 г., 01/2021 г., 02/2021 г. и 03/2021 г., в резултат на непризнат данъчен кредит в размер на 94736,78 лева и лихви в размер на 12 411,28 лева.

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, насочени към събиране на доказателства, подробно описани в РД.

Установено е, че дружеството- жалбоподател „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД е регистрирано в търговския регистър на 02.11.2015 г., регистрирано по ЗДДС на 21.12.2015 г. През ревизирания период дружеството е извършвало търговия на едро с хранителни стоки, напитки и тютюневи изделия.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения ИПДПО №Р-22221721002647-040-001/12.07.2021 г., в отговор на което са представени част от поисканите документи.

Извършена е проверка на документи на място, в счетоводството на жалбоподателя, намиращо се в [населено място], [улица], етаж 3, офис 5, документирана с Протокол № 835716/12.10.2021 г.

Приходните органи приобщили доказателства, представени от жалбоподателя, в други контролни производства.

Извършени са насрещни проверки на „ДИБА ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК]; „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД; „КАБОНИ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], в хода на които представили част от изисканите им документи.

С РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т.1, чл. 6, чл. 9, чл. 25, ал. 1 и ал. 2 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД, както следва:

- в размер на 30 423.90 лева по 157 фактури, издадени от „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД;
- в размер на 31 610,03 лева по 144 фактури, издадени от „ДИБА ТРЕЙД“ ЕООД;
- в размер на 32 702.84 лева по 144 фактури, издадени от „КАБОНИ“ ЕООД.

Органите по приходите констатирали, че тримата доставчици са експлоатирали магазини за продажби на дребно на хранителни стоки в [населено място]. Жалбоподателят „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД и тези доставчици са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ДОПК, като установените факти спрямо доставчиците са сходни. Едноличен собственик на капитала и управител на „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД е О. И. Е.. Едноличен собственик на капитала и управител на „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД е Л. Н. В.- майка на О. Е.. О. Е. е съдружник и управител на „ДИБА ТРЕЙД“ ЕООД. Едноличен собственик на капитала и управител на „КАБОНИ“ ЕООД е Л. К. Е.-бивша съпруга на О. Е..

Установено е, че в повечето от ангажираните в хода на ревизията фактури, е посочено общо записано основание „стоки по опис“ и „хранителни и домакински стоки, напитки и др.“, което не дава възможност да бъде определен предметът на доставката в достатъчна степен. Жалбоподателят и доставчиците представили частично стокоски разписки, но без да са посочени конкретни фактури. Стоките, посочени в стокоските разписки, са в много по- голям обем от тези, посочени в една фактура. По този начин представените стокоски разписки не могат да бъдат обвързани с конкретна фактура. Не

са представени договори, оферти, заявки, документи относно транспортиране на стоките, информация за място на товарене и разтоварване, доказателства относно произхода на стоките, доказателства за наличието на складови площи. Не са представени данни за осчетоводяването на стоков поток.

От страна на органите по приходите е констатирано /от информационния масив на НАП/, че нито жалбоподателят, нито доставчиците са притежавали автомобили през ревизирания период.

От ревизиращите органи е прието за установено, че за ревизирания период, тримата доставчици са постоянно в процедура за възстановяване по ЗДДС, като формират резултат по ЗДДС- сума за внасяне. За периодите, когато доставчиците формират резултат ДДС за възстановяване, данъчният кредит е формиран от покупки от същите свързани лица- жалбоподателят и тримата доставчици.

От процесните доставчици, както и от жалбоподателя, е изискано да представят данни от складова програма, както и доказателства за наличието на система за проследимост на доставките с храни /НАССР/, но такива документи не са представени.

Установено е, че дружеството „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД осчетоводило спорните стоки по сметка 304 „Стоки“, но само със стойностно изражение, без да е налице аналитичност на сметката по вид и количество. Жалбоподателят представил спорните фактури, като всяка от тях е придружена с множество касови бележки, документиращи плащания в брой на много малки суми, които суми съответстват на покупка на клиент в магазин на дребно за хранителни стоки, но са несъпоставими с фактурираните суми. Констатирано е още, че касовите бележки са издавани по всяко време на денонощието, включително и в периода от 22:00 часа до 06:00 часа, а счетоводните данни за извършени плащания в брой, представени от жалбоподателя съществено се разминават с отчетите на фискалните устройства на доставчиците. Формиран е извод, че касовите бележки не документират плащания в брой по процесните фактури, а са събирани такива бележки от случайни клиенти /физически лица/, закупували стоки от магазините на групата от свързаните 4 дружества /жалбоподателя и доставчиците/.

Констатирано е, че за разлика от спорните фактури, издадени от тримата доставчика, във фактури за закупени от същия вид хранителни стоки от „ТОП ДРИНКС“ ООД и „ФРОНЕРИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, стоките са описани подробно по вид, количество, единична цена, партидни номера на стоките, което позволява надеждна проследимост на хранителната верига съгласно Закона за храните /ЗХ/.

Органите по приходите извели извод, че „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД, „КАБОНИ“ ЕООД и „ДИБА ТРЕЙД“ ООД управляват магазини за продажби на хранителни стоки на дребно, обозначаващи се с търговската марка „av market“. Формиран е извод, че за даден период непоисканите фискални бележки се събират и се обобщават във фактури, които се издават между трите дружества и жалбоподателя. По този начин начисленият ДДС към клиентите /физически лица/ се ползва като данъчен кредит от получателя по фактурите- „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД. Налице е данъчна злоупотреба с ДДС.

Процесният РА, поправен с РАПРА е оспорен по административен ред и потвърден с Решение №1041/01.07.2022 г. на директора на дирекция ОДОП- С. при ЦУ на НАП.

По делото е приета административната преписка.

В събраните по делото гласни доказателствени средства чрез разпит на Л. Е. в качеството на свидетел се съдържат данни за наличие на бизнес отношения между

дружеството, на което тя е била управител- „Кабони“ ЕООД и дружеството-жалбоподател, управлявано от бившия ѝ съпруг. В показанията си сочи, че в периода 2020- 2022 г. продавали на „АБ Корпорация“ ЕООД хранителни стоки- брашно, олио, захар, като в този период в „Кабони“ ЕООД имало назначени работници на трудов договор, които разтоварвали стоката.

Видно от заключението на приетата и неоспорена от страните по делото експертиза, която се кредитира от съда като компетентно изготвена, при използване на специални знания, издадените фактури от процесните доставчици „Диба Трейд“ЕООД, „АБ Маркет 2015“ ЕООД и „Кабони“ ЕООД в дружеството на жалбоподателя са осчетоводени като приходена стока в дебита на сметка 304/1 Стоки с размера на данъчната основа от всяка от фактурите. Аналитичност не е видима от счетоводните записвания. Процесните фактури са 445 на брой за процесния период 01.01.2020-31.03.2021 г. с обща данъчна основа 473682,14 лева. Не са налице документи за разплащания на доставките в брой и по банка. Не са налице документи за разплащане чрез прихващане в кориците на делото. Направени са счетоводни записвания отнасящи се за заплащане в брой, които вещото лице определя като направени без основание. С тези аргументи не е налице разплащане от „АБ Корпорация“ ЕООД на облагаемата стойност и ДДС по процесните фактури. В кориците на делото не са приложени стокови разписки към всяка от процесните фактурите. Приложените 6 броя от доставчика АБ Маркет 2015 ЕООД и 4 броя от доставчика „Кабони“ ЕООД (10 броя- несъществено число предвид общия брой процесни фактури 445). Предвид несъществуващия брой на стокови разписки (приложени от жалбоподателя и неподписани), счита, че не са налице достатъчно първични документи, които да обосноват съответствие на стокови разписки и на процесните доставки.

Според заключението на вещото лице по допуснатата и приета без възражения Съдебна компютърно- техническа експертиза, която съдът възприе с доверие, поставянето на електронен подпис може да бъде осъществено единствено при наличие на валидно удостоверение за такъв. Не е възможно поставяне на електронен подпис, ако удостоверението е с изтекъл срок на валидност. Процесните документи са подписани с електронен подпис (един или два, в зависимост от вида документ). Следователно органите по приходите са притежавали КУКЕП (квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) към датите на подписване на всеки един от тях. Предвид факта, че всички ДУУ (доставчици на удостоверителни услуги) в България преминават периодично одит от оторизирани независими европейски институции на предлаганите от тях услуги, свързани с предоставяне на КУКЕП (квалифицирани удостоверения за квалифицирани електронни подписи), то следва да се даде заключение, че всички КУКЕП, издадени от ДУУ в България, отговарят на изискванията на Регламент 910/14 НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА. Изведен е извод, че електронните подписи на лицата, подписали изследваните документ са КВАЛИФИЦИРАНИ по смисъла на Приложение 1 от Регламент 910/14., както и напълно отговарят на изискванията на чл.26 от Регламента. Документите ЗВР и ЗИЗВР са подписани електронно, като времето на подписване е взето от локалната станция на подписващия. Локалната станция на подписващия автоматично взима време от централизиран сървър на НАП. Документите РД и РА са подписани електронно, като в допълнение има и удостоверение за време TimeStamp. Може да се направи общ извод за всички процесни изследвани документи, че те са

подписани с валиден електронен подпис към момента на поставяне и съдържанието им не е било променяно след това. Във всички документи може да се види датата на полагане на подписите, както и името на лицето/лицата поставили подпис върху тях. Тази информация е видима при всяко отваряне на гореописаните документи и не се променя във времето. Съобщението "At least one signature has problem" се визуализира във всички документи, тъй като към датата на проверката, издадените удостоверения вече са с изтекъл срок на валидност, но това не прави поставените подписи невалидни. Удостоверенията на служителите на НАП са били валидни към датата на поставянето на подписите.

От правна страна, съдът намира следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Разгледана по същество е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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.

Съдът намира РА за издаден от компетентни органи предвид ангажираните заповеди, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и според Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС. Ответникът е представил заповедите, издадени във връзка с определянето на компетентния орган по възлагане на ревизията на жалбоподателя. Спазена е установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА.

РА и РД са издадени като електронен документ, подписан с валиден квалифициран електронен подпис от компетентните органи – възложителя и ръководителя на ревизията, което се установява съгласно представени по делото доказателства – фотокопия на извършени справки за валидността на КЕП и дигитален носител (диск). Това се потвърждава по безспорен начин от заключението на СТЕ. Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление, което в случая е налице.

Спазен е 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.

Съгласно трайната съдебна практика, процесуалните нарушения са от категорията на съществени такива, в случаите, които тези нарушения засягат правото на защита на участващите в производството лица, а също така и нарушения, които, ако не бяха допуснати, крайният резултат, т.е. крайният акт би бил различен от постановения такъв. В случая не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Съдът намира за нужно да отбележи, че издаването на РД и РА извън срока е нарушение, което не може да се квалифицира като съществено, поради което и не се отразява на законосъобразността на акта. Сроковете по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК са инструктивни, а не преклузивни, неспазването им не преклудира правото на оправомощените лица да издадат съответния административен акт, нито води до нарушаване или ограничаване на правото на защита на ревизираното лице.

Относно материалната законосъобразност на РА:

Предмет на спора са допълнително установените по отношение на „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД с оспорвания РА задължения по Закона за данък върху додадената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от м.01/2020 г., до м.12/2020 г., вкл. и данъчни периоди м.01/2021 г., м.02/2021 г. и м.03/2021 г. в размер на 75 278.63 лв. и лихви в размер на 12 411,28 лева, или общо 87 689.91 лв., в резултат на непризнат данъчен кредит в размер на 94736,78 лева и лихви в размер на 12 411,28 лева, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т.1, чл. 6, чл. 9, чл. 25, ал. 1 и ал. 2 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС, по фактури издадени от трима доставчика-„АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД, „ДИБА ТРЕЙД“ ЕООД, „КАБОНИ“ ЕООД, които са свързани лица по смисъла на §1, т.3 от РД на ДОПК, както са приели приходните органи.

Съдът приема, че за да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

Юриспруденцията последователно е дефинирала материалноправните и

формалните предпоставки за възникване на правото на приспадане. Към първата категория се отнася своенето на качествата данъчнозадължено лице от доставчика и от получателя, и използването на получените стоки и услуги, за които се претендира правото на приспадане, за нуждите на сключени от получателя облагаеми сделки /така т. 28 от решението на Съда по дело C-277/14/. Формална предпоставка данъчнозадълженото лице да притежава фактура, в която трябва ясно да са посочени идентификационният номер за целите на ДДС, под който данъчнозадълженото лице е извършило доставката на стоките или услугите, пълното наименование и адресът на това лице, както и количеството и естеството на доставените стоки /вж. т. 29 от цитираното решение/.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. В този смисъл и според постоянната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) 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.

Съгласно чл. 68, ал.2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги– към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/.

Несъмнено получаването на стоките/услугите по облагаемите доставки и използването на стоките/услугите за независимата икономическа дейност на ДЗЛ са част от пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит фактически състав /вж. чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС/ и като релевантни за съществуването на спорното правоотношение факти са предмет на доказване– чл. 153 ГПК. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства,

установяващи осъществяването на този положителен факт.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид задължение.

Въпреки сходството от фактическа страна по отношение на тримата доставчика на жалбоподателя, следва същите да бъдат разгледани поотделно.

1. Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит на „АБ КОРПОРАЦИЯ“ ЕООД, в размер на 32 702.84 лева по 144 бр. фактури, издадени от Кабони“ ЕООД.

Всички фактури са декларирани като продажби в дружеството издател. В „АБ Корпорация“ ЕООД фактурите са осчетоводени като получена стока в дебита на сметка 304/1 Стоки без видима аналитичност в хронологичните записвания и Кредит на сметка 401 Доставчици партида „Кабони“ ЕООД с размера на данъчната основа от всяка от фактурите.

В Решението от 15 Септември 2016 г. по дело C-516/14 на СЕС /т. 41 и сл./ СЕС за пореден път припомня формалните предпоставки за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, като сочи, че "от член 178, буква а) от Директива 2006/112 следва, че упражняването му зависи от притежаването на фактура, съставена в съответствие с член 226 от тази директива (вж. в този смисъл решения от 1 март 2012 г., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Nosiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, т. 41 и от 22 октомври 2015 г., *PPUH Stehcemp*, C-277/14). В изпълнение изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 11 ЗДДС получателят по доставката следва да притежава фактура или други документи към нея, в които стоките или услугите са индивидуализирани в достатъчна степен, за да е възможна проверката относно наличието на доставка и използването на стоките и услугите за осъществяваните от получателя облагаеми доставки (в този смисъл Решения на СЕС от 8 май 2013 г. по дело C-271/2012., *Petroma Transports SA*, т. 36 и от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, *Barlis 06*, т. т. 26). Т.е., императивно в нормата на чл.71, т.1 ЗДДС е заложено изискването за притежаване на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред- по отношение на конкретната доставка, по която лицето е получател, за да бъде претендирано упражняването на правото на данъчен кредит. Принципът на неутралитет на ДДС налага да се допусне приспадането дори и при неизпълнението на някои от формалните изисквания, стига да са изпълнени материалноправните предпоставки, но когато данъчната администрация безспорно разполага с цялата необходима й информация за да установи последните. Съгласно чл. 6, ал. 5 ЗСч. може да се приеме, че е налице документална обосновааност и когато в първичния счетоводен

документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 3 (в т.ч. предмет и стойностно изражение на стопанската операция), при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. В документите приложени от жалбоподателя не са приложени всички фактури от доставчика „Кабони“ ЕООД, което изискване е задължително според чл.71, т.1 ЗДДС.

От ССЧЕ се установява, че съдържанието на фактурите като предмет, без да са окомплектовани същите със съответстващите им стокови разписки не може да се определи. По вписан предмет фактурите могат да се групират на три групи. В едната група предмет е „Хранителни, домакински стоки, напитки и др.“ Тази група е с със стойност на данъчната основа в размер до 1165,34 лева. Другата група фактури са с вписан предмет „Стоки по опис“ и имат данъчна основа в размер до 11704,32 лева. Към приложените фактури от втората група има приложени (от жалбоподателя) 4 броя разпечатани стокови разписки, като същите са неподписани. Стойността на приложената стокова разписка отговаря на стойността на фактурата за доставка. Към първата група фактури с основание „Хранителни, домакински стоки, напитки и др.“ не са приложени стокови разписки (виж папка 2 от приложенията). Към приложените фактури не са приложени първични документи относими към тяхното заплащане в брой. Само две фактури с №882/13.03.2021 (лист 627) и №895/25.03.2021 г. (лист 628) в предмета си съдържат изброяване на стоките и са в третата група.

Съдът намира, че неспазване на изискването на чл.114, т.9 от ЗДДС касателно съдържанието на фактурите, а именно липса на конкретика относно количество и вид на стоката, респ. липсата на друг документ, който да допълва това съдържание, води до извод за недоказаност на тезата на жалбоподателя за наличие на всички основния за признаване на правото на данъчен кредит по спорните доставки.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт, както бе посочено по-горе, не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Издаването на фактури и включването им в дневниците за продажби и в справките-декларации не елиминира необходимостта от изследване на реалното осъществяване на доставките и тя изрично и многократно е подчертавана и в практиката на Съда на Европейския съюз. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези

документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

Установяване реалността на доставката на стока изисква доказване наличието на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ (прехвърляне на правото да се разпорежда като собственик) в патримониума на получателя, както и други съпътстващи факти като транспорт, място на предаване и приемане, място на съхранение при доставчика и при получателя, лицата, участвали в предаване и получаване на стоките. Във всеки конкретен случай се държи сметка за естеството на доставките – вида на стоките, както и всички условия, при които са сключени сделките, като включително наличието на стоката у доставчика, транспорта, предаването и съхранението ѝ.

В случая не се проследява стокосв поток, съответно фактическа наличност на стоките у доставчиците. По делото не са ангажирани доказателства, установяващи наличието на реално възникнали между него и доставчика търговски взаимоотношения. Не са представени договори, заявки, поръчки или други писмени доказателства, доказващи транспортиране на стоките - предмет на доставките, от които да е видно какви хранителни стоки, включително според изискванията по ЗХ, напитки и др. продукти са договорени за доставяне по вид, размери, количество и качество.

По преписката се намират представени от ревизираното лице стокосви разписки, които не могат да бъдат съпоставени с конкретна фактура и същите са неподписани. Дори на дружеството- жалбоподател да са доставени стоки от вида на посочените в стокосвите разписки, не се доказва, че доставчик е именно издателят на процесните фактури.

Действително от ССЧЕ се установява, че от „АБ Корпорация“ ЕООД са приложени осчетоводявания на всичките доставки от „Кабони“ ЕООД и плащания към „Кабони“ ЕООД. Видно от направените счетоводни записвания, отнасящи се за заплащане на тези доставки, е че същите са разплатени в брой за 2020 г., до 31.03.2021 г.. Платени в брой за 2020 г. са осчетоводени 133010,26 лева /л. 265-267 от папка 1 от приложенията/. Без наличие на касови бележки направените счетоводни записвания са като записване без основание. За периода 01.01.2021-31.03.2021г. направените

счетоводни записвания, отнасящи се до заплащане е в размер на 5867,96 лева. И за тези осчетоводени плащания не са приложени касови бележки. Управителят на дружеството „Кабони“ ЕООД— Л. Е. в обяснение уточнява че “Не е имало преместване на стоки, а само посредничество“ по отношение на фактурите издадени от Кабони ЕООД на АБ Корпорация с начин на плащане „Превод по сметка“. Фактурите издадени с начин на плащане „Превод по сметка“ са №№460, 462, 530, но за тях не е доказано движението от доставчика (друг когато не е Кабони ЕООД) до дружеството жалбоподател и реално предаване на стоките. При това положение, дори да се установи фактът, че доставките, за които са издадени фактурите са били обективно извършени и съществуват, не може да се установи, че именно посоченият доставчик ги е извършили. Предвид изложеното, законосъобразно с РА е постановен отказ от признаване на право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от „Кабони“ ЕООД.

2. Досежно отказано право на данъчен кредит по фактури по 144 фактури, издадени от „ДИБА ТРЕЙД“ ЕООД в размер на 31 610,03 лева. Всичките фактури са декларирани като продажби в дружеството издател (установено в РД). В дружеството на жалбоподателя— АБ Корпорация ЕООД всичките фактури са осчетоводени като получена стока в дебита на сметка 304/1 Стоки без видима аналитичност в хронологичните записвания и Кредит на сметка 401 Доставчици партида „Диба Трейд“ ООД с размера на данъчната основа от всяка от фактурите. Не са приложени от жалбоподателя всички фактури от доставчика „Диба Трейд“ ООД, което е императивна положителна предпоставка по чл. 71, т. 1 от ЗДДС. По отношение на приложените фактури /на листа от 425 гръб до 429 в папка 2/ следва да се има предвид, че без да са окомплектовани със съответстващите им стокови разписки не може да се определи предметът на всяка от тях. В същите е вписано „Хранителни, домакински стоки, напитки и др.“. Констатираното влече документална необоснованост на доставките.

В тази връзка относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. В случая обаче към приложените фактури липсват и първични счетоводни документи относими към тяхното заплащане в брой. От дружеството жалбоподател, са приложени осчетоводявания на всичките доставки от Диба Трейд ООД и плащания към Диба Трейд ООД. Установено е със ССЧЕ, че за периода 01.01.2021-31.03.2021, видно от хронологичен счетоводен регистър /лист 263 папка 1/ са осчетоводени от АБ Корпорация ЕООД задължения към доставчика

„Диба Трейд“ ООД в размер на 53251,66 лева. Данъчната основа на всичките фактури е осчетоводена в сметка дебит 304/1 Стоки- без видима аналитичност и в кредита на сметка 401 Доставчик Партида „Диба Трейд“ ООД. Осчетоводените плащания по фактури за периода 01.01.2021-31.03.2021г. /лист 271/ е в размер на 12599,32 лева. От приложените счетоводни разпечатки за периода 01.01.2020-31.12.2020г. /от лист 272-284/ е видно, че всичките фактури са осчетоводени с данъчна основа в сметка 304/1 Стоки. Осчетоводено е плащане в размер на 117897,52 лева, от които в брой 109837,70 лева и чрез прихващане 8059,82 лева. За осчетоводените плащания в брой не са приложени касови бележки. За осчетоводените прихващания не е приложен протокол за прихващане.

Предвид констатираното и доколкото тежестта на доказване е на претендендиращия правото на приспадане на данъчен кредит, а в хода на ревизионното и съдебното производство това не е сторено от субекта жалбата и в тази част е неоснователна.

3. Относно отказано право на данъчен кредит по фактури по 157 фактури, издадени от „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД в размер на 30 423.90 лева.

Всички фактури са декларирани като продажби в дружеството издател (установено в РД). В дружеството на жалбоподателя- АБ Корпорация ЕООД същите фактури са осчетоводени като получена стока в дебита на сметка 304/1 Стоки без видима аналитичност в хронологичните записвания и Кредит на сметка 401 Доставчици партида „АБ Маркет 2015“ ЕООД с размера на данъчната основа от всяка от фактурите. От жалбоподателя не са приложени всички фактури от доставчика „АБ Маркет 2015“ ЕООД. Приложени са 6 броя стокови разписки не подписани и не по конкретни фактури (л. 631-640 от папка 3). Съдържанието на фактурите като предмет, без да са окомплектовани със съответстващите им стокови разписки не може да се определи. По вписан предмет на приложените фактури е „Стоки по опис.“, вписан начин на плащане „в брой отложено“. Към фактурите не са приложени първични документи относими към тяхното заплащане в брой.

Приходните органи констатирани движения по банкова сметка на АБ Корпорация ЕООД открита в система за разплащания Peysera (лист 57 от папка 1) в Л. /трета страна/. Констатирано е, че от „АБ Маркет 2015“ има нареждани суми към „АБ Корпорация“ ЕООД, но същите не са относими към заплащане на доставките от „АБ Маркет 2015“ ЕООД, защото са плащанията от клиента/заемодателя „АБ Маркет 2015“ ЕООД.

Според вещото лице, видно от приложена хронологична партида „АБ

Маркет 2015“ на сметка 152/2 Получени дългосрочни заеми, от „АБ Корпорация“ ЕООД единственото осчетоводено плащане /връщане на заем е в размер на 18920 лева. Всичките осчетоводявания за получен заем в счетоводството на „АБ Корпорация“ ЕООД със заемодател „АБ Маркет 2015“ ЕООД са осчетоводени като платени в брой. Всичките са със стойност на операция в размер на 9000 лева. Общата стойност на получения заем в периода 01.01.2020-31.12.2020 г. е в размер на 594000 лева. Виждат се направени счетоводни записвания за връщане чрез прихващане на вземания от клиента „АБ Маркет 2015“ ЕООД на стойност 503432,40 лева (л. 203). Констатацията на вещото лице в ССЧЕ е че „Пак там се вижда и направено абсурдно счетоводно записване подебита на сметка 152/1 и по кредита на сметка 401 Доставчик партида АБ Маркет ЕООД. За направените счетоводни записвания в тази партида няма приложени документи.“.

При проверка на място от АБ Корпорация ЕООД органите по приходите иззели 24 броя фактури и оригинални касови бележки (описани подробно в РД, протокол КД 1835716/12.10.2021г.- л. 53 и сл.) от доставчика „АБ Маркет“ ЕООД, с номера: 2353, 2355, 2356, 2357, 2082, 2083, 2084, 2358, 2364, 2363, 2085, 2086, 2155, 2166, 2161, 2170, 2359, 2362, 2361, 2340, 2341, 2343, 2345 и 2350. Приложени са преснимани касови бележки издадени от касов апарат на АБ Маркет 2015 ЕООД. Вещото лице потвърждава, че приложените касови бележки не отговарят на сумата на издадените фактури- иззети и проверени. Към други фактури няма прилагани касови бележки.

При тези фактически установявания и доказателствена непълнота не се доказва реалност на доставките по фактурите, издадени от „АБ Маркет 2015“ ЕООД. В случая не се проследява стокосен поток, съответно фактическа наличност на стоките у доставчиците. Липсват доказателства, установяващи наличието на реално възникнали между него и доставчика търговски взаимоотношения, в частност договори, заявки, поръчки, доказателства, свързани с транспортиране на стоките- предмет на доставките, от които да е видно какви хранителни стоки, напитки и др. продукти са договорени за доставяне по вид, размери, количество и качество, както и такива изискуеми по ЗХ. Това, съвкупно с изложеното по- горе относно неизпълнение на изискването на чл.114, т.9 от ЗДДС касателно съдържанието на фактурите, респ. липсата на друг документ, който да допълва това съдържание и в частност количество и вид на стоката, са в подкрепа на тезата на ответника за фиктивност на сделките, съответно за недоказаност, че реалният доставчик на стоките е именно издателят на процесните фактури.

С оглед изложеното, настоящият съдебен състав приема, че законосъобразно е отказано право на данъчен кредит на жалбоподателя по спорните фактури, издадени от „АБ Маркет 2015“ ЕООД.

В тази връзка, без да дискредитира напълно показанията на свидетеля Е., въпреки отчитане на индиция за заинтересованост като бивша съпруга на жалбоподателя, същите не са носител на информация относно конкретните доставки по спорните фактури, които факти според закона са доказуеми с писмени доказателства, а само са носител на информация за наличие на „бизнес отношения“ между „АБ Корпорация“ ЕООД и „Кабони“ ЕООД и за кадрова обезпеченост на последното дружество. Ето защо събраните в хода на настоящото производство гласни доказателствени средства не променят крайните изводи на съда.

Настоящият съдебен състав намира за нужно да отбележи, че е неотнормирана цитираната практика на СЕС от жалбоподателя досежно техническата, материална и кадрова обезпеченост, с която настоящият състав е запознат, тъй като в случая тезата на приходните органи за липса на реалност на доставките не се опира на такива твърдения, а на обстоятелствата, свързани с дейността на дружеството- жалбоподател, документалната необоснованост на стопанските операции, респ. липсата на реалност на доставките на стоки, от сочения във фактурите доставчик. В частност, че търгува на едро с хранителни стоки, но същият не използва складова програма, не заприходява и изписва стоките по вид и количество, няма транспортни средства не разполага със складови площи, което е индиция за изкуствено създадена верига от доставки между свързани лица. В тази връзка ответникът се е позовал и на Решение от 07.12.2010 г., по дело С-285/09 R, т.49, съгласно което общностното право не изключва възможността държавите членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама.

Предвид горното, съдът намира, че жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

При този изход на делото в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в претендирания размер от 8 885 лева, съобразено с минималните размери, определени в Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 73- ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АБ Корпорация“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], срещу

Ревизионен акт № Р-22221721002647-091-001/07.04.2022 г., поправен с РАПРА №П-22221722064781-003-001/01.06.2022 г. издадени от М. А. К.- орган, възложил ревизията, и М. В. И.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1041/01.07.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който е отказано право на данъчен кредит, за данъчни периоди от м.01/2020 г. до м.12/2020 г., вкл. и м.01/2021 г., м.02/2021 г. и м.03/2021 г., по фактури издадени от „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД, „ДИБА ТРЕЙД" ЕООД, „КАБОНИ“ ЕООД, в общ размер на 94736,78 лева и лихви в размер на 12 411,28 лева.

ОСЪЖДА „АБ Корпорация“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Национална агенция по приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 8 885 лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14- дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: