

РЕШЕНИЕ

№ 24268

гр. София, 20.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 18.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **10343** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], база „Р. С.“, склад 22, представлявано от Ц. Н. М., в качеството му на управител, срещу Ревизионен акт № Р-22221421006207-091-001 от 24.06.2022 г., издаден от Г. М. В.-Н., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 1498 от 19.09.2022 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите. Моли оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен.

Жалбоподателят оспорва изцяло съставения повторен РА. Изложени са твърдения за незаконосъобразност и необоснованост на издадения РА с целта на закона. Подателят й намира, че РА в частта му, в която е отказано право на данъчен кредит по ЗДДС, поради недоказано твърдение за липса на реални доставки, е издаден в противоречие с практиката на СЕС. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА и направените по делото разноси.

Ответният административен орган – Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез процесуалния си представител – юрк. П.,

оспорва жалбата, като излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 71 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221421006207-020-001 от 04.11.2021 г. (л.27), връчена по електронен път на 08.11.2021 г. (л. 28), за определяне на задълженията по ЗДДС за периода от 01.07.2021 г. до 31.07.2021 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите –Ф. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.324/. Срокът, в който следва да се завърши ревизията, е определен на три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР на 08.11.2021 г.

Със ЗИЗВР №Р-22221421006207-020-002 от 08.02.2022 г., издадена от същото лице, е определен срок за приключване на ревизията до 08.04.2022 г. (л. 29). Тази ЗИЗВР е връчена на 23.02.2022 г. (л. 30).

На 29.04.2022 г., след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден Ревизионен доклад № Р-22221421006207-092-001 (л. 34) от ревизиращите органи, определени с посочената по-горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. Констатираното издаване на РД след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, което не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияе на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо то не може да бъде самостоятелно основание за неговата отмяна. РД е връчен на ревизираното лице на 09.05.2022 г. (л. 45 гръб).

В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите.

Ревизионното производство завършва с РА № Р-22221421006207-091-001 от 24.06.2022 г., (л. 31), издаден на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Ц. К. Х. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Установява се, че процесния РА не е издаден от лицето, възложило ревизията, с цитираната по-горе ЗВР. Във връзка с това е представена Заповед № РД-84-2200-830/26.0.21 г. (л.323), с която е наредено задълженията на Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., да бъдат изпълнявани от Ф. С. Й.. Последната е 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. (л. 324).

РА е връчен на ревизираното лице на 30.06.2022 г. (л. 33 гръб). С последния са установени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 91 811,59 лв., ведно с лихви в размер на 7 339,15 лв., които произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, за периода от 01. 07. 2021 г. до 31.07. 2021 г. по фактури, издадени от „МУЛТИПЕЙ“ ЕАД и „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД и по фактури за покупка на гориво.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред (л. 49), въз основа на която е издадено Решение № 1498/19.09.2022 г. (л. 19) от директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С.. С решението РА е потвърден изцяло и е връчено на ревизираното лице по електронен път на 20.09.2022 г. (л. 24).

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящето решение. В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизирия период основна дейност на „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД е извършване на търговия на едро и дребно с месо, птици и млечни произведения.

Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 42 784,12 лв., по осем фактури, издадени от „Мултипей“ ЕАД и по три фактури издадени от „Дан Транс“ ЕООД, на дружествата са извършени насрещни проверки.

В хода на извършената насрещна проверка по отношение на „МУЛТИПЕЙ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], приключила с Протокол № П-22221022027738-141-001/26.04.2022 г., съгласно който в хода на проверката е изготвено ИЗПДПОЗЛ № 22221022027738-141-001/15.02.2022 г., което е изпратено по декларирания електронен адрес. Същото не е било потвърдено и е предприето връчване чрез посещение, обективизирано с протоколи № АА1712139/22.03.2022 г. и № АА1814282/22.03.2022 г., като при проверката не е оказано съдействие и не е осигурен достъп до оригинални първични и вторични документи поради не намиране на адреса на представляващ, управител или упълномощено лице. Извършено е повторно посещение на адреса за кореспонденция на дружеството, обективиран с протокол № АА1814295/30.03.2022 г., като отново не е оказано съдействие. В информационната система на НАП е установено, че дружеството няма подавани декларации по чл. 92 от ЗКПО от 2012 г. В подадените декларации по ЗДДС са декларирани задължения, които не са внасяни. Няма публикувани отчети в Търговския регистър.

В обобщение, анализът на събраните доказателства е формирал становище, че съставените счетоводни документи и записи не установяват наличие на реално извършени стопански операции, които всъщност не са осъществени и по този начин ревизираното лице се е възползвало от право на приспадане на данъчен кредит. Аргументите в подкрепа на този извод са изведени въз основа на липса на доказателства, налични и при двете страни за кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставките. Не били установени договори за СМР и протоколи, описани като предмет по договора, поради което не може да се извърши анализ къде е осъществяван и дали въобще са извършени СМР, няма данни за количество и вид на СМР, както и вида на СМР, няма данни за обекта, в който са осъществени.

С протокол за извършена насрещна проверка № П-22221022025947-040-001/15.02.2022 г. са изискани фактурите от „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], като са представени заверени копия само на спорните три фактури. При анализ на доставчика от информационния масив на НАП е установено, че „Дан Транс 2020“ ЕООД, за данъчен период 12.2020 г. е подало справка декларация по ЗДДС с деклариран резултат ДДС за внасяне 0 лв. Основният и единствен клиент за данъчен период 12.2020 г. е ревизираното дружество („СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД), а единствен и основен доставчик на дружеството е наемателя на ревизираното лице „БУЛКОМЕРС-ММ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

„Дан Транс 2020“ ЕООД няма и подавани декларации по чл. 92 от ЗКПО, както и регистрирано фискално устройство, назначени лица по трудов договор, също и не са

представени документи относно конкретния предмет на доставка вид, количествени и качествени измерители на стоките предмет на доставка „стоки по опис“ без опис.

За доказване реалността на разглежданите доставки в хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са приобщени единствено спорните фактури и счетоводни документи.

По отразените във фактурите от „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД стоки, не се установява плащане, както и данни за конкретния им предмет, доколкото не е установено наличието на опис на стоките. Относно фактурираното гориво не са представени доказателства, че МПС се използват за целите на извършените от лице облагаеми доставки. Не са представени пътни листове или пътни книжки на превозните средства за осъществен транспорт.

В хода на изготвеното Решение № 1498/19.09.2022 г., жалбоподателя е представил приемо-предавателни протоколи и описи на стоки, с които цели да докаже, че е получил от „Дан Транс 2020“ ЕООД конкретни хранителни стоки. Същите не са били кредитирани, като намерени с компрометирана доказателствена стойност, предвид издадените от „Мултипей“ ЕАД фактури. В случая се касае за големи количества хранителни стоки в т.ч. и голямо количество месо и местни продукти, за което се изискват ветеринарно-медицински свидетелства и други документи за произход и предаване на стоките.

По отношение на доставките от „MEATLAND Ltd“ EL801360472 вътреобщностна доставка на стоки са установени следните факти и обстоятелства:

За периода включен в обхвата на ревизията е декларирана от жалбоподателя вътреобщностна доставка (ВОД) на стоки, документирана във фактура № [ЕГН]/09.07.2021 г. на стойност 187 177 лв., като за същата е приложена нулева ставка на данъка.

От представените в хода на ревизията фактури, търговски документи, международна товарителница и протокол за извършена проверка на стоки с висок риск, ревизиращите органи са установили, че като превозвач е посочено дружеството „Ризов Транс“ ЕООД, като изпращач - „Си Ем Фууд“ ЕООД - дружеството жалбоподател и като получател - гръцкото дружество- „MEATLAND Ltd“. Във връзка с реализираната проверка от страна на „Ризов Транс“ ЕООД, не са били представени документи при извършената му насрещна проверка. В хода на проверката, органите по приходите са установили, че „Ризов транс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], е издало към дружеството-жалбоподател фактура № 15/23.07.2021 г., с предмет- услуга и данъчна основа в размер на 833,34 лв.

Във връзка с констатираното от страна на ревизиращите органи е извършена проверка, при която е установено, че органи на НАП са съставили Протокол № 010101903259 1/09.07.2021 г., като предмет на протокола са били стоки-разфасовки от замразени домашни птици, с общо тегло от 17 588 кг. Като превозвач в протокола, е вписан „Ризов Транс“ ЕООД, за изпращач е вписано дружеството-жалбоподател, а като получател- „MEATLAND Ltd“ и И. Г. Х.- шофьорът, който е управлявал превозното средство.

С оглед извършената в ИС на НАП проверка, органите по приходите са установили, че към 09.07.2021 г. И. Г. Х. не е бил назначен в „Ризов Транс“ ЕООД, като датата на неговото назначаване в дружеството-превозвач е 23.07.2021 г. В допълнение е посочено, и че използваното превозно средство, не е собственост на „Ризов Транс“ ЕООД, а на „Запрянов Ем Джи“ ЕООД. Относно регистрацията на гръцкото

дружество по ДДС, ревизиращия е установил, че същото е регистрирано за целите на ДДС в Гърция на 11.06.2020 г., като на 06.09.2021 г. неговата регистрация е прекратена.

С РА, е прието, че стоките по издадената фактура към „MEATLAND Ltd“ са реализирани на територията на РБ, предвид недоказана ВОД. По преписката е прието, че товарен автомобил, превозващ хранителните стоки, идентични с фактурираните към гръцкото дружество, е преминал през граничен пункт „К.“, като тази информация се потвърждава и от протокола за извършената проверка от органите на НАП, фискален контрол. Представения доказателствен материал, обаче не е достатъчен да докаже реалното извършване на ВОД, предвид липсата на проявление на фактическия състав на чл. 7 от ЗДДС в цялост.

По преписката обаче, липса документ, който да съдържа изявление на гръцкото дружество по приемане на процесните стоки, не е наличен и сключен договор между страните, който да обуслови възникнало облигационно правоотношение, липсват и доказателства за извършеното плащане по процесната фактура, както и в товарителницата няма подпис, положен за гръцкото дружество в качеството му на получател.

Ревизиращите органи, са посочили още, че в хода на реализираната проверка, от ревизираното дружество е поискано да представи оригиналната товарителница, но такава така и не е представена, а в копие на товарителницата, представен в хода на ревизията, не е положен подпис за получателя на стоките- „MEATLAND Ltd“. Предвид изложеното е прието, че не може да бъде удостоверено получаването на стоките от гръцкото дружество в [населено място].

В хода на ревизионното производство е установено и, че дружеството няма назначени лица по трудов договор, не са събрани доказателства, че услугите са превъзложени на подизпълнител, предвид което ревизията прима, че се касае за издаде фактури, по които декларираните доставки не са реално извършени.

Недоволно от издадения РА, „Си Ем Фууд“ ЕООД го е оспорил по административен ред пред Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], който в законоустановения срок се е произнесъл с Решение № 1498/19.09.2022 г., с което е потвърдил изцяло оспорения ревизионен акт като правилен и законосъобразен.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице Е. С. К., която е дала заключение по следните задачи:

1. Да сравни по вид и количество получените от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД стоки от „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД, от една страна, с доставените от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД стоки към негови клиенти?;
2. Има ли извършени и осчетоводени плащания в счетоводствата на „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД, както и на „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД и „МУЛТИПЕЙ“ ЕАД- по банков път, в брой или чрез прихващане по всяка една от процесните доставки от „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД и от „МУЛТИПЕЙ“ ЕАД?

По първата задача, вещото лице е сравнило по вид и количество получените от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД стоки от „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД, от една страна, с доставените от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД стоки към негови клиенти, като е установило, че заприходените количества на стоките, предмет на процесните доставки, не отговарят на количествата по описите към фактурите, посочени в таблица към експертизата на л.372.

По втората задача, съгласно заключението за процесните доставки с доставчик

„МУЛТИПЕЙ“ ЕАД в размер на 192 522,00 лева, са извършени плащания в брой по следните процесни фактури: №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН] в размер на 54 102,00 лева. Не са изпратени доказателствени материали и не са отразени в хронологичните регистри на „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД плащания по процесните фактури №[ЕГН] и №[ЕГН], в размер на 138 420,00 лева. От доставчика „МУЛТИПЕЙ“ ЕАД не е получена информация.

По делото е назначена и неоспорена от страните СТЕ, изготвена от вещо лице- Й. П. Д., която е дала заключение по следния въпрос:

1. Извършени ли са реално СМР, предмет на спорните фактури от „Мултипей“ ЕАД и приети ли са същите СМР от жалбоподателя „Си Ем Фууд“ ЕООД с представените приемо-предавателни протоколи по образец?

Експертизата установява, на база извършен оглед на място, вида на носещата покривна конструкция на сградата и анализ на сателитните заснемания (преди и след 31.07.2021 г.) се установява, че атакуваните СМР с протокол обр. 19 от 31.07.2021 г. към фактура № 9000064/31.07.2-21 г. по вид и количество не са изпълнени на обект- [населено място], [улица], база „Р. С.“, склад 22.

Видно и от представените документи Договор за възлагане на СМР е от 31.07.2021 г., акт обр. 19 от 31.07.2021 г. към фактура № 9000064/31.07.2-21 г. е също от 31.07.2021 г.. Съгласно изложеното вещото лице е приело, че вида и обема на атакуваните СМР от технологична гледна точка не могат да бъдат изпълнени за един ден.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата до АССГ, е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

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 релевиращи 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, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. 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.

Видно от приложените копия на процесните РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка

на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на ревизираното лице на 09.05.2022 г. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице не е сторило. РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган. В тази връзка, Съдът намира, че издаденият РА не е нищожен.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

1. Относно декларираните от дружеството-жалбоподател доставки в качеството му на посредник в тристранни операции:

Съгласно нормата на чл. 15 от ЗДДС, тристранна операция доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката.

Нормата на чл. 17, ал. 3 от ЗДДС, определя, че мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС. При недоказано изпълнение на условията за осъществяване на тристранна операция, по силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е налице вътреобщностно придобиване /ВОП/ с място на изпълнение на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Съгласно чл. 62, ал. 5 независимо от ал. 2, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице едновременно следните условия: 1. посредникът в тристранна операция придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2; 2. лицето по т. 1, т.е. посредникът осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция; 3. лицето по т. 1 издаде фактура за доставката по т. 2, отговаряща на изискванията на чл. 114, в която посочи, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция; 4. лицето по т. 1 декларира доставката по т. 2 във VIES-декларацията за съответния данъчен период. Документите, удостоверяващи тези обстоятелства са уредени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, във връзка с чл. 62, ал. 6 от ЗДДС.

С оглед разпоредбата на чл. 15 от ЗДДС и чл. 141, б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ стоките, придобити от данъчнозадълженото лице /посредник/ при тристранни операции следва да се изпращат или превозват директно от държава-членка, различна от тази, в която е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка. В тази връзка следва, че в случаите, при които не е налице директно транспортиране на стоките до конкретния получател /придобиващия/, то тези доставки *не може да се третират като „тристранни операции“*.

С разпоредбата на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, законодателят изчерпателно е изброил необходимите документи, с които лицето следва да разполага за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС. Същите са дадени кумулативно, а не алтернативно, като освен фактури и VIES-декларация за съответния данъчен период, е посочено и писмено потвърждение от придобиващия в трстранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

В алинея 3 на чл. 9 е закрепена законова фикция, която влиза в действие, в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС би станал изискуем. В този случай се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника.

Безспорно в хода на съдебното производство от приобщената ревизионна преписка се установи, че за стоките, представляващи разфасовки от замразени домашни птици, предмет на доставка по процесните тристранни, от дружеството-жалбоподател е представена фактура, международна товарителница, търговски документи и протокол за извършена проверка на стоки с висок фискален риск.

В хода на проведената ревизия и приобщените по делото доказателства, относно декларирания БОД, се установява, че същия е с приложена нулева ставка на данъка към „MEATLAND Ltd“. Процесната доставка е документирана с фактура № [ЕГН]/09.07.2021 г. на стойност от 187 177 лв. При извършената служебна проверка в информационния регистър на НАП-VIES, е установено, че гръцкото дружество е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 06.09.2021 г. За доказване на БОД са представени инвойс фактура, ЧМР с вписан превозвач „Ризов Транс“ ЕООД, изпращач - ревизираното дружество /„Си Ем Фууд“ ЕООД/ и като получател „MEATLAND Ltd“. От страна на ревизиращите органи е констатирано, че по преписката липсва документ, който да съдържа изявление на гръцкото дружество по приемане на процесните стоки, както и това, че между страните няма договор, който да обуслови възникналото облигационно правоотношение. Не са представени и доказателства за извършено плащане по процесната фактура. В товарителницата няма и подпис, положен от страна на гръцкото дружество в качеството му на получател, от което да може да бъде направен извод, за договореното между страните и съответно неговото изпълнение. В допълнение органите по приходите са посочили, че при извършената насрещна проверка на оригиналните счетоводни документи на

дружеството-жалбоподател, не е представен оригинала на товарителницата, както и не е положен подпис за получателя, съответно от гръцкото дружество. От информационната система и присъединената информация от гръцката данъчна администрация е установено, че гръцкото дружество не е препродало стоките на гръцкия пазар, а в други държави-членки, като там фигурира и „Bulkomers MM“ ЕООД, което дружество е наемател на склада на ревизираното дружество.

В процесния случай не са представени всички изискуеми от закона документи за доказване на процесните доставки като тристранни операции. Липсват, писмени потвърждения от придобиващите в тристранните операции, удостоверяващи, че стоките са получени. Не са представени и никакви транспортни документи, удостоверяващи превоза на стоките до територията на другата държава членка. Не са налице и данни за декларирани ВОП от придобиващите, а както се посочи по-горе, съгласно условията по чл. 9, ал. 2 от ЗДДС, следва да са изпълнени кумулативно, а не алтернативно. За удостоверяване на обстоятелството, че ВОП е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62 от ЗДДС следва да разполага с документ, издаден от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Такива доказателства не са представени нито в хода на ревизионното производство, нито пред настоящата инстанция. Това обстоятелство се потвърждава и от получения отговор от гръцката данъчна администрация.

Безспорно при липсата на доказателства, че стоките са обложени в държавите-членки, където те са пристигнали, респективно е завършен техният превоз, то мястото на изпълнение на ВОП е територията на страната. В тази връзка е Решение от 22.04.2010 г. на СЕС по съединени дела C-536/08 и C-539/08, съгласно което, когато стоките са обложени като ВОП, за които се приема, че са осъществени в държавата членка по идентификация, съгласно чл. 28, б. „а“, § 2, ал. 1 от Шеста директива, но не са били в действителност внесени в посочената държава-членка, не може да се счита, че посочените сделки пораждат *„право на приспадане“* по смисъла на чл. 17 от Шеста директива. Изхождайки от установеното, и от цитираното решение на СЕС, следва извод, че такива ВОП не могат да се ползват от общия режим на приспадане, предвиден в цитирания член.

В тази връзка, правилни и законосъобразни се явяват изводите на приходната администрация, че в този случай от страна на дружеството-жалбоподател е следвало да бъдат издадени протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС, както същите да бъдат включени в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди. Безспорно от събрания по делото доказателствен материал е, че осъществените ВОП с място на изпълнение Република България са по фактури, издадени от посочените в РД дружества-доставчици, в качеството им на прехвърлители.

Съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Според ал. 2 на същата законова разпоредба, независимо от ал. 1, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. В случаите, когато при придобиване на стоки от лица, регистрирани за целите на ДДС в други държави-членки, от страна на българското дружество е предоставило на своите

контрагенти своя идентификационен номер по ЗДДС, за него възниква задължение да начисли ДДС за ВОП с място на изпълнение на територията на страната на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, освен ако от негова страна не бъде доказано, че ВОП е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен техният превоз. За доказване на обстоятелството, че ВОП е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен техният превоз, придобиващата ги страна, съгласно чл. 62 от ЗДДС следва да разполага с документ, издаден от компетентната данъчна администрация на държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен техният превоз. Такива доказателства не са представени от страна на жалбоподателя нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС във връзка с чл. 6 ЗДДС.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, в която се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС.

Съгласно нормата на чл. 69, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, е определено, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне изискуемия от него данък като платец по

глава осма. Следва да се има предвид, че в случай, че стоките, подлежащи на облагане като ВОП, за които е прието, че са осъществени в страната /когато тя е държавата-членка по идентификация/ не пристигнат в действителност и превозът им не е завършен на територията на страната, не може да се приеме, че за придобиването възниква право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на ЗДДС. Съгласно общия режим на приспадане на ДДС, правото на приспадане зависи от това дали получените стоки, включително в рамките на ВОП, се използват за нуждите на извършваните облагаеми доставки от лицето.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си првни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото.

В тази връзка следва да се имат предвид и представените по делото отговори и предоставената информация от данъчната администрация на Гърция и предоставените от ревизираното дружество документи, Съдът счита, че безспорно не са налице доказателства, че тези стоки са използвани за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки, поради което правилни са изводите на приходните органи, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит върху добавената стойност по процесните ВОП. Правилно е посочено, че дружеството-жалбоподател е и задължено с данък върху добавената стойност, доколкото то се явява лице, платец на този данък. Също така следва да се има предвид, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит се осъществява при изпълнение на законовите изисквания, визирани в разпоредбата на чл. 71, т. 5 от ЗДДС, при наличие на издаден протокол по чл. 117 от ЗДДС, което както се установи не е извършено в процесния случай, респективно и при спазване на законовите изисквания на чл. 86 от ЗДДС.

Нормата на чл. 73а от ЗДДС осигурява нормативно предимство на материалноправните пред процесуалните изисквания за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Това нормативно уредено правило са прилага с цел да бъде осигурена неутралността в случаите, когато са налице основанията по чл. 68 – чл. 69 от ЗДДС, в общия случай стоките и услугите да са предназначени за облагаеми доставки, като нормата сама по себе си няма правопораждащ ефект. В случай на осъществено ВОП материалноправните основания за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит ще бъдат налице при условие, че стоката е използвана за последваща облагаема доставка или за целите на облагаемата дейност на лицето. От страна на ревизираното лице в случая не се доказва в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, че такава последваща облагаема доставка, извършена на територията на страната, така и извън страната, а стоките чрез тези операции се извеждат от режима на ДДС, то за тези доставки правилно е прието, че не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Нормата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС урежда функционирането на механизма на ДДС, като отстранява възможността крайното потребление на стоката да не бъде обложена, като при начисляването на данъка при ВОП на основание същата норма, приспадане на данъчен кредит не следва. В подкрепа на този извод е Решение от 22.04.2010 г. на СЕС по съединени дела C-536/08 и C-539/09.

Нормата на чл. 73а от ЗДДС, определя, че при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато получателят не е спазил изискванията на чл. 72 и/или доставчикът на стоката не е

издал документ, и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4, 5 и 10, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. От тази законова разпоредба следва извод, че за да е допустимо упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е изискуем от получател/вносител/придобиваш, при неспазване на общите условия, нормативно регламентирани в чл. 71, т. 2, 4, 5, чл. 72, чл. 86 и чл. 114 от ЗДДС, доставката, за която се претендира право на приспадане на данъчен кредит следва да не бъде укрита и да са налични данни за нея в счетоводството на получателя.

В тази връзка следва да се има предвид, че нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на дружеството-жалбоподател се представиха издадени такива документи от дружествата-доставчици, единствено по делото са налични издадени на жалбоподателя фактури. Една доставка не е укрита, в случай че същата е отразена в някой от регистрите по ЗДДС – дневници за покупки или дневници за продажби, дори и да не е в съответния съгласно законовите изисквания период. Друго условие за прилагане на нормата на чл. 73а от ЗДДС, е когато тази доставка е осчетоводена и стоката е заведена като актив в счетоводството на лицето, съответно за услугата, на която лицето е получател е извършено счетоводно записване. В тази връзка следва да се има предвид, че наличието на счетоводни данни за доставката в счетоводството на лицето по своята същност е едно от основанията да се приеме, че доставката не е укрита и е достатъчно доказателство за прилагане на нормата на чл. 73а от ЗДДС. От друга страна следва и да се предвиди възможността на данъчнозадълженото лице да извърши счетоводни записвания, които макар и формално съдържащи данни за съответната стопанска операция, с които да се цели нейното прикриване. Именно в такива случай, при които е установено, че счетоводните записвания са некоректни, то приложението на нормата на чл. 73а от ЗДДС е изключено.

Отделно и ако към датата на извършване на данъчния контрол бъде установено, че от страна на данъчнозадълженото лице е следвало да бъде начислен данък в качеството му на платец по закон и в същия момент доставката не фигурира нито в отчетните регистри по ЗДДС, нито в счетоводството на лицето или предприетите счетоводни записвания реално прикриват получаването на стоките, то нормата на чл. 73а от ЗДДС не е приложима. При тази хипотеза по отношение на данъчния кредит следва да бъдат приложени общите изисквания на закона, и данъчнозадълженото лице няма да има възможност да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, ако е изтекъл срокът по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС. В този случай от страна на лицето ще е дължим данък и от негова страна няма да може да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като ще е налице укрита доставка. Съдът счита в тази връзка за правилен изводът на приходната администрация, че отказът да бъде признато право на данъчен кредит не води до нарушение на принципа на данъчен неутралитет при облагане с данък върху добавена стойност. В този смисъл е константната съдебна практика на Върховен административен съд на Република България – Решение № 1104/27.01.2017 г., постановено по административно дело № 11479/2015 г. по описа на ВАС; Решение № 1063/02.02.2016 г., постановено по административно дело № 3162/2015 г.; Решение № 6485/23.05.2017 г., постановено по административно дело № 2562/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 4214/21.03.2019 г., постановено по административно дело № 12632/2018 г. по описа на ВАС; Решение № 5581/27.04.2018 г., постановено по административно дело № 11768/2017 г. по описа на ВАС; Решение №

8618/26.06.2018 г., постановено по административно дело № 10434/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 10258/30.07.2018 г., постановено по административно дело № 11085/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 6828/23.05.2018 г., постановено по административно дело № 12705/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 8402/21.06.2018 г., постановено по административно дело 1453/2018 г. по описа на ВАС и др.

Тук следва да се има предвид и правилото на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, ако впоследствие данъчнозадълженото лице докаже, че ВОП е обложена в друга държава – членка, то може да се коригира резултатът от прилагането на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Следователно жалбоподателят при наличие на изискуемите документи е имал възможност на се ползва от гарантираното с нормата на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, което обаче видно по делото не е сторено предвид липсата на представени от него доказателства за това

В изключителните правомощия е на държавите – членки да определят в съответствие с чл. 131 от Директива 2006/112, условията, при които се освобождават ВОП от ДДС, с оглед за гарантиране правилното и ясно прилагане на цитираните разпоредби за освобождаване, респективно да бъде предотвратена всяка евентуална измама, избягване на данъци или такъв вид злоупотреба. По делото и в процесния случай от извършения обмен на информация с данъчните власти на Гърция, безспорно се установи, че соченото от дружеството-жалбоподател дружество в качеството му на придобиващо по тристранните операции не може да бъде открито, и в тази връзка не са представени и доказателства, че стоката действително е получена на територията на Гърция, респективно, че е извършено начисляване на дължимия за нея данък.

Основателно в тази насока ответникът по делото излага доводи за приложимост в случая на решението на Съда на ЕС по съединени дела C-536/08 и C-539/08, според което когато доставките са обложени като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в държавата членка по идентификация съгласно чл. 28, б. А, § 2, първа алинея от Шеста директива, не може да се счита, че посочените сделки пораждаат „право на приспадане“ по смисъла на чл. 17 от същата директива. Фактите в процесния случай са сходни с тези в главното производство, по които е дадено тълкуването - установено е, че стоките не пристигат на територията на държавата членка, а мястото на изпълнение се определя от идентификацията на посредника в тристранната операция. Това разрешение произтича от принципа мястото на облагане с ДДС да е на територията на държавата членка, където се осъществява крайното потребление на стоките. Поради това в този случай е приложим специалният режим за освобождаване от облагане съгласно чл. 62, ал. 3 от ЗДДС, респективно корекция на облагането по чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, във връзка с чл. 10 от ППЗДДС - когато се докаже, че вътреобщностното придобиване е обложено в страната, в която пристигат стоките или е завършен превозът им. Доказателства в тази насока не се ангажираха по делото. Предвид обстоятелството, че последваща облагаема доставка както на територията на страната, така и извън страната в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не е доказана от лицето, а стоките чрез тези операции на практика се извеждат от режима на ДДС, то за спорните доставки правилно е прието, че не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид установеното, Съдът намира за правилен и законосъобразен РА в тази част, а жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

2. Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Мултипей“ ЕАД и „Дан Транспорт 2020“ ЕООД:

С РА за м.07.2021 г., е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в

размер на 42 784,12 лв., по осем фактури, издадени от „Мултипей“ ЕАД и по три фактури издадени от „Дан Транс“ ЕООД.

1) По отношение на „Мултипей“ ЕАД

Предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като най-същественото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка на стока/услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стоки или услуги е факт от обективната действителност, настъпил в период, предхождащ момента на извършване на ревизията. Поради тази причина преценката относно наличието на реална доставка на стоки или услуги, е резултат от съпоставка и анализ на множество и различни по характера си документи. В процесния случай, отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от прекия доставчик се базира на обстоятелството, че не са представени доказателства в отговор на връченото ИПДПОЗЛ, както и на събраните доказателства за тях по данни от ИС на НАП и най-вече на липсата на доказателства за реалност на доставките при самото ревизирано дружество.

Видно от мотивите на акта ревизиращите органи са приели, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит, тъй като не са налице доказателства за реалното осъществяване на документираните доставки на услуги.

Съдът счита, че видно от приложените към преписката доказателства, ревизиращият орган е спазил нормативните изисквания, свързани със събирането на доказателства за установяване на факти и обстоятелства, релевантни към определяне на задълженията на дружеството. От жалбоподателя и от сочения доставчик на услуги е изисквана конкретна информация, необходима за доказване реалността на доставките. Органите по приходите са извършили и справки в информационната система на НАП и надлежно са приобщили събраните в хода на ревизията доказателства, поради което правилно решаващият орган счита, че е проведено пълно документално изследване на фактическата обстановка, както и че доказателствата са надлежно събрани. Същите са обсъдени в оспорваните РА/РД. В този смисъл изводите на органите по приходите са изградени въз основа на обективно установени факти и обстоятелства по време на ревизията.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнител и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Затова, по аргумент на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС трябва да се докаже, че услугите действително са извършени от сочения във фактурата доставчик, като същият следва да разполага със съответната материална, техническа и кадрова обезпеченост за това.

Спорни в настоящия случай са фактури с предмет, изискващ специфични умения и дейности, свързани с изпълнението на договореностите между страните – строително ремонтни дейност по обекти и доставка на необходимите материали. Предметът на доказване изисква удостоверяване на факти и обстоятелства, свързани с установяване на фактическите извършители на работите и дейностите, както и наличието на съответния технически и кадрови ресурс.

Наличието на материален и кадрови ресурс, както и технически капацитет не представляват част от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, но способността на доставчиците да осъществят фактурираните доставки е от значение при решаването на въпроса относно тяхната реалност. В случая органите по приходите, след като са преценили липсата на реално извършените доставки на

фактурираните СМР, са счели за безпредметно доказването, че „Мултипей“ ЕАД е имало на разположение строителни работници. В допълнение е установено още, че дружеството не е подавало и годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО от 2012 г. и от негова страна дори не са подадени ГФО в ТР при АВ. От подадената декларация образец 1 за изплатени и начислени възнаграждения е установено, че са начислили доходи на множество лица с отработен по ч ден за месеца и осигурителните вноски са декларирани, с декларация образец 6, но отново не са внесени.

Съдът намира, че в случая РА е съобразен и с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). При различна фактическа обстановка, по същество навсякъде СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, не се разминава с отразеното във фактурата (напр. по отношение на посочения доставчик) и дали получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС лимитират какви обективни факти от действителността могат да бъдат анализирани за тези цели – и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай.

Ревизиращите органи са се съобразили с горното и са направили преценка на множество обстоятелства относно спорните доставки. Органите по приходите са изготвили ИПДПОЗЛ, които е връчен по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок не са представени изисканите доказателства - счетоводни регистри, доказателства за кадрова, материална и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приеми-предавателни протоколи информация за произхода на доставените стоки и др. Непредставянето на доказателства е поставило в невъзможност ревизиращите да установят наличието на предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит. Резултатите от насрещните проверки са обективирани с протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

С цел доказване реалността на декларираните доставки, от ревизираното лице са изискани конкретни доказателства с връчено ИПДПОЗЛ, както и при документираното посещение на адреса за кореспонденция на дружеството, обективирано с протоколи № АА1712139/22.03.2022 г., № АА1814282/22.03.2022 г. и № АА1814295/30.03.2022 г.

От страна на жалбоподателя едва в хода на постановяване на Решение на директор на дирекция ОДОП /22.08.2022 г./ са представени договори и протоколи обр. № 19, касаещи СМС, извършени от „Мултипей“ ЕАД. Такива документи, въпреки че са изискани от жалбоподателя в хода на ревизията, не са представени. За ревизиращите органи е останало неизяснено обстоятелството, защо тези документи, които е трябвало да са част от търговската и счетоводна документация на дружеството, се представят след повече от осем месеца от връчването на първото ИПДПО /връчено на 08.11.2021 г./. Органите по приходите са извършили и посещение в счетоводната къща, обслужваща жалбоподателя на 01.04.2022 г., при което са установили, че там се съхраняват оригиналните счетоводни и търговски документи на дружеството. При това посещение не са били налични документите, които жалбоподателят е представил в по-късен етап пред органите на дирекция ОДОП.

По отношение на декларираните СМР и констатираното при извършената насрещна проверка, от страна на ревизиращите органи е установено, че в чл. 5 от представения договор от 18.05.2021 г., между дружеството-жалбоподател и „Мултипей“ ЕАД, е уговорено възнаграждението да бъде заплащано по банков път. Същевременно жалбоподателят представя към фактурите касови бележки. Касаещи плащания в брой на значителни суми. В самите фактури също е посочено, че плащането ще бъде извършено по банков път.

В допълнение на изложеното, ревизиращите органи са установили, че от представените протоколи образец № 19, с които се цели да се докаже приемане на СМР от „Мултипей“ ЕАД, СМР на първия ред е посочено „дренаж“ без количество и стойности, а на следващите редове са посочени СМР, които нямат нищо общо с дренажи- например шпакловка, лайсни и ограничители, шлайфане на бетон и др. Тези противоречия, както и в самите протоколи, така и между протоколите и фактическите твърдения на жалбоподателя на отделно основание, органите по приходите са приели, че компрометират доказателствена стойност на допълнително представените доказателства.

Съдът кредитира ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице по делото доказателства. От страна на вещото лице е установено, че за процесните доставки с доставчик „Мултипей“ ЕАД в размер на 192 522,00 лв., са извършени плащания в брой по процесните фактури: №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], №[ЕГН], в размер на 54 102,00 лв. За същите не са изпратени доказателствени материали и не са отразени в хронологичните регистри на „Си Ем Фууд“ ЕООД плащания по процесните фактури № [ЕГН] и № [ЕГН], в размер на 138 420,00 лв., подробно описано в Констатирано-съобразителната част. От доставчика „МУЛТИПЕЙ“ ЕАД не е получена информация.

Съдът кредитира ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице по делото доказателства. Вярно е, че от страна на вещото лице е установено, че ревизираното дружество е отчетло разход във връзка със заплатените услуги, предмет на спорните фактури. Същото е обследвало и посочило, че към част от представените фактури има съпътстващи документи, но както се посочи по горе в мотивите на съдебното решение, същите преценени в съвкупност не могат да удостоверят реалност на процесните доставки. Вещото лице е работило по документите по представената по делото преписка, но няма доказателства за отчетен приход от страна на дружествата-доставчици, а това е от съществено значение. Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде

удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч.). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Наличието на издадени фактури и сключени договори не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Договорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал.1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките.

От страна на вещото лице по допуснатата СТЕ, на база извършен оглед на място, вида на носещата покривна конструкция на сградата и анализ на сателитните заснемания (преди и след 31.07.2021 г.) се установява, че атакуваните СМР с протокол обр. 19 от 31.07.2021 г. към фактура № 9000064/31.07.2-21 г. по вид и количество, че не са изпълнени на обект- [населено място], [улица], база „Р. С.“, склад 22. Видно и от представените документи Договор за възлагане на СМР е от 31.07.2021 г., акт обр. 19 от 31.07.2021 г. към фактура № 9000064/31.07.2-21 г. е също от 31.07.2021 г.. Съгласно изложеното вещото лице е приело, че вида и обема на атакуваните СМР от технологична гледна точка не могат да бъдат изпълнени за един ден.

От казаното може да се заключи, че изборът на сочения доставчик не е извършен на база обективни търговско-икономически критерии. Страните не са целели

предоставяне, съответно получаване на услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответния период. Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи с невярно съдържание, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба – Решение от 06 декември 2012 г. по дело C-285/11, т. 36. Ползването на данъчен кредит с измамна цел не се толерира от закона. Извод за наличие на такава следва да се направи въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обективни данни, както са сторили органите по приходите в настоящото производство.

2) По отношение на доставчика „Дан Транс 2020“ ЕООД

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

В резултат на извършената проверка от страна на доставчика не са представени никакви доказателства и писмени обяснения. Установено е от информационния масив на НАП, че „Дан Транс 2020“ ЕООД не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, няма назначени лица на трудов договор и няма регистрирано фискално устройство. За данъчния период 12.2020 г. дружеството е подало справка декларация по ЗДДС с деклариран резултат ДДС за внасяне 0 лв. Основния и единствен клиент за данъчен период 12.2020 г. е ревизираното дружество, а единствен и основен доставчик на дружеството е наемателят на ревизираното лице „Булкомерс-ММ“ ЕООД. В хода на ревизионното производство не са представени и документи относно конкретния предмет на доставка вид, количествени и качествени измерители на стоките предмет на доставка „стоки по опис“ без опис. Пред органите на дирекция ОДОП, дружеството-жалбоподател е представило приемо-предавателни протоколи и описи на стоки, с които цели да докаже, че е получил от „Дан Транс 2020“ ЕООД конкретни хранителни стоки.

От страна на дружеството-жалбоподател не са представени и доказателства, че МПС за които е предназначено фактурираното гориво се използват за целите на извършените от лицето облагаеми доставки. Не са представени пътни лист и/или пътни книжки на превозните средства за осъществен транспорт. Във връзка, с което не може да се установи ползвания данъчен кредит за заредените горива свързан ли е с последващи облагаеми доставки, предвид което ревизиращият екоп е приел, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС във вр.с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

Категоричен е и изводът на експерта в приетото по делото заключение, при сравнението по вид и количество на получените от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД стоки от „ДАН ТРАНС 2020“ ЕООД, от една страна, с доставените от „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД стоки към негови клиенти, че заприходените количества на стоките, предмет на процесните доставки, не отговарят на количествата по описите към фактурите, посочени в таблица към експертизата на л.372.

Относно това, дали са извършени и осчетоводени плащания в счетоводствата на дружествата, вещото лице е констатирало, че за процесните доставки с доставчик „Дан Транс 2020“ ЕООД в размер на 120 402,72 лв., е извършено прихващане. Съгласно Споразумение за прихващане от 31.12.2021 г., между ревизираното дружество /„Си Ем Фууд“ ЕООД/ и „Дан транс“ ЕООД. Така извършеното прихващане е осчетоводено в счетоводните регистри на дружествата, подробно описано в Констативно-съобразителната част. Но това на практика не може да удостовери дали реално доставчикът е отчел приход, което както се посочи по-горе в мотивите на настоящия съдебен акт е от съществено значение за удостоверяване на реалността на спорните доставки.

Основателно органите по приходите са отказали да признаят данъчен кредит по фактурите за покупка на гориво. Чл. 69, ал.1 от ЗДДС регламентира правото на приспадане на данъка за получените доставки от регистриран по ЗДДС доставчик, когато стоките или услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице последващи облагаеми доставки. В чл. 70 от ЗДДС са посочени ограниченията на правото на приспадане. По-конкретно, съгласно ал. 1, т. 5 правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили по т. 4, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали. Според ал. 2, ал. 1, т. 5 не се прилага, когато: 1. превозните средства по ал. 1, т. 4 се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба; 2. превозните средства по ал. 1, т. 4 са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности); 3. стоките или услугите са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности), включително след преработка; 4. стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на превозните средства по т. 1; 5. превозните средства по ал. 1, т. 4 и стоките или услугите по ал. 1, т. 5 се използват и за дейности, различни от посочените в т. 1 - 4, в случаите, когато една или повече от изброените в т. 1 - 4 дейности са основна дейност за лицето; в тези случаи правото на приспадане на данъчен кредит е налице от началото на месеца, следващ месеца, за който е изпълнено изискването за основна дейност.

Видно от посочената разпоредба, в ал. 1 на чл. 70 от ЗДДС са регламентирани случаите, при които не възниква право на приспадане, а в ал. 2 – изключенията от хипотезите на ал.1, когато е налице такова право. В случая спорните фактури са с предмет гориво, за което не е представено доказателства, че се използва за целите на извършените от лицето облагаеми доставки. Не са представени пътни листи и/или пътни книжки на превозните средства осъществен транспорт. От доказателствата по делото не може да се направи заключение, а и практически не се твърди от жалбоподателя за наличието на конкретно правно основание за упражняване правото на приспадане.

В допълнение, следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото.

В обобщение, Съдът намира, че ревизионният акт в обжалваната част е законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция само за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. Общият материален интерес по делото е в размер на 91 475.56 лв. /ДДС в размер на главница 84 136.41 лв. и лихва в размер на 7 339.15 лв. В тази връзка и на основание чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 968.04 лв. /седем хиляди и деветстотин шестдесет и осем лева и 4 стотинки/.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал.1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 71 – ви състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], база „Р. С.“, склад 22, представлявано от Ц. Н. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221421006207-091-001 от 24.06.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден изцяло с Решение № 1498 от 19.09.2022 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите – С..

ОСЪЖДА „СИ ЕМ ФУУД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите – С., юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 968.04 лв. /седем хиляди и деветстотин шестдесет и осем лева и 4 стотинки/.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от получаването му.

Съдия: