

РЕШЕНИЕ

№ 4106

гр. София, 20.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 30.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Тодорова, като разгледа дело номер **3667** по описа за **2020** 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 на МР Г. 81 Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [жк], ул. Баба И., [жилищен адрес] представлявано от П. Б. П., управител, чрез адвокат М.-Ел-Т., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220218007316-091-001/27.09.2019 г., издаден от С. Т. К., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 341/02.03.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на получените доставки. Излага съображения по отношение на всяка от процесните доставки. Конкретно за фактурираните стоки сочи, че обстоятелството, че не са представени своевременно изисканите документи при извършените насрещни проверки на дружествата - доставчици и липсата на доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост, не е достатъчно доказателство, за да се приеме за безспорно, че е налице липса на извършена доставка, особено предвид представените от самото ревизирано лице фактури и счетоводни

справки. На следващо място твърди, че са представени писмени доказателства, от които се установява последващата реализация на стоките, които са били предмет на доставките. Обобщава, че с оглед представените в хода на ревизионното производство писмени доказателства - протоколи, фактури и др., както и предвид обстоятелството, че закупените стоки са били предмет на последваща реализация от страна на ревизираното юридическо лице, в кръга на икономическата му дейност, може да се направи обоснован извод за реалност на доставките. По отношение на фактурираните услуги твърди, че от страна на МР Г. 81 Е. са представени всички изисквани документи и е установена счетоводна отчетност. Въпреки това е отказано право на данъчен кредит с бланкетни мотиви. Изразява искане оспореният Ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Д., който поддържа жалбата. Оспорва правилността на заключението на ССЕ, но не прави искане за изслушване на допълнително такова или изготвяне на повторно. Претендира направените по делото разноски, за което представя списък. Представя писмена защита.

Ответникът – директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220218007316-020-001/29.11.2018 г., като е възложено извършването на ревизия на МР Г. 81 Е. за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди от 01.04.2017 г. до 30.09.2018 г. Заповедта е връчена на дружеството на 20.12.2018 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 20.03.2019 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 20.05.2019 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта е издадена Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22220218007316-020-002/19.03.2019 г. Заповедите са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220218007316-092-001/22.08.2019 г. от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен на дружеството на 03.09.2019 г.

След срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпила молба за удължаване на срока за подаване на възражение срещу РД, поради което същата е оставена без разглеждане.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22220218007316-091-001/27.09.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 19.11.2019 г. Със същия е отказано право на данъчен кредит в размер на 72 583,03 лв. /за данъчни периоди от м. 04.2017 г. до м. 11.2017 г. /вкл./, м. 03.2018 г., м. 05.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. по фактури, издадени от Т. Е., П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е., Т. 1 Е. и Е. К. Е., на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1

и с чл. 6/9, ал. 1 от с.з. и на основание чл. 71, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка чл. 8, ал. 1, т. 1 и с чл. 6/9, ал. 1 от с.з. и начислени лихви за забава в размер на 13 746,06 лв. /от които 2 909,09 лв. във връзка с деклариран от ревизираното лице, но невнесен ДДС, за данъчни периоди м. 04.2018 г., м. 06.2018 г. и м. 07.2018 г.

Ревизионен акт № Р-22220218007316-091-001/27.09.2019 г. е оспорен по административен ред пред директора на Д. – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-06-11872/04.12.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2268/12.12.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

Извършена е проверка относно допустимостта на жалбата, при която е установено, че са налице нередовности по чл. 147, ал. 2 от ДОПК /в жалбата е посочено, че подател е адвокат М. Ел-Т., в качеството му на процесуален представител на МР Г. 81 Е., но към същата не е приложено пълномощно/. Във връзка с това на основание чл. 147, ал. 2 от ДОПК е изпратено уведомление за отстраняване на същата. Нередовността е отстранена на 07.01.2020 г.

На основание чл. 155, ал. 1 от ДОПК от изправянето на нередовностите по чл. 145 от ДОПК започва да тече срокът за произнасяне на решаващия орган. С Решение № 341/02.03.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 09.03.2020 г.

В потвърдената част РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-255/24.03.2020 г., подадена чрез директора на Д. – С. до АССГ. 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.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и 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.

РА е издаден в 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 РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които представляват самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на МР Г. 81 Е. е предлагане на ресторантски услуги в пицария „Мистър Пица“, както и сладкарница „К.“. Обектите се намират в [населено място], [улица]. Констатирано е, че МР Г. 81 Е. има задължения към бюджета в особено големи размери.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени обяснения и документи. На основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия са извършени насрещни проверки на спорните доставчици, резултатите от които са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки. В същите е констатирано, че дружествата са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Фактурите, предмет на проверките, са включени в дневниците за продажби на проверяваните лица. За целите на проверките са изготвени И., връчени по реда на чл. 32 от ДОПК на Т. Е., Т. 1 Е. и Е. К. Е. и на декларираните електронни адреси за кореспонденция на П. ПРОПЪРТИ Е. и К. Т. Е.. Проверяваните лица не са представили документи и обяснения.

След анализ на всички представени доказателства от страна на жалбоподателя органите по приходите са направили заключение, че не е доказано наличието на реални доставки между жалбоподателя и доставчиците Т. Е., П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е., Т. 1 Е. и Е. К. Е.. Така на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и с чл. 6/9, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 71, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 1 и с чл. 6/9, ал. 1 от ЗДДС на жалбоподателя не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от горепосочените доставчици. Органите по приходите са приели, че по отношение на фактурираните доставки от Т. Е. и Т. 1 Е. не са ангажирани доказателства за наличие на складова база или търговски обекти, където да са съхранявани стоките, както и за транспортиране на стоката. Също така са отбелязали, че тези дружества не могат да се идентифицират като доставчици на процесните стоки към ревизираното лице, предвид това, че техните предходни доставчици не са придобивали стоки, които да им бъдат прехвърлени. По отношение на доставчиците П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е. и Е. К. Е. е посочено, че не са представени договори, приемо–предавателни протоколи или други документи за установяване на крайния резултат от извършените услуги, както и вида на извършените дейности. Освен това липсват и хронологии на счетоводни сметки, от които да е видно отразяването на фактурите по счетоводни сметки и отчетени приходи във връзка с извършените разходи. Формиран е извод и за липса на кадрова и техническа обезпеченост на тези доставчици и данни, от които да се установи използване на подизпълнители за извършване на услугите. Отбелязано е, че по отношение на Е. К. Е. не са представени и спорните фактури, с оглед на което органите по приходите са приели, че не са изпълнени условията на чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

По делото са приети основно и допълнително заключение на съдебно-счетоводна експертиза, изготвени на база приобщените по делото документи и счетоводството на жалбоподателя. Съобразно поставените задачи е установено, че дружеството-жалбоподател е стопанисвало обекти за хранене с търговско наименование „Мистър Пица”, като в публикувания отчет за 2017 г. са декларирани 86 хил. лева разходи за персонал, а за 2018 г. - 36 хил. лева. МР груп 81 Е. е имало кадрова и ресурсна обезпеченост за осъществяване на тази дейност. Констатирано е, че организацията на счетоводната отчетност МР Г. 81 Е. е в съответствие със Закона за счетоводството, действащата нормативна уредба и приложимите счетоводни стандарти при спазване на основните принципи, в това число са налице: текущо начисляване - приходите и разходите се начисляват към момента на възникване, независимо от момента на разплащане; предпазливост - при счетоводното третиране на стопанските операции се отчитат евентуалните рискове и загуби за бъдещи периоди; съпоставимост на приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата. Констатирано е, че формата на счетоводството осигурява синхронизирано, хронологично и систематично, аналитично и синтетично счетоводно отчитане, като се прилага двустранно счетоводство, при което всяка една стопанска операция се описва с двустранни и равни по стойност изменения. По отношение на процесните фактури, по които е отказано право на данъчен кредит е установено, че са осчетоводени от жалбоподателя по надлежния ред. Проверка в счетоводствата на доставчиците не е извършена, тъй като не е осъществен контакт с техни представители. Във връзка с поставените задачи вещото лице е посочило, че спорните фактури, издадени от Т. Е. И Т. 1 Е. са с предмет хранителни стоки /различни видове сирене и кашкавал: Маскарпоне, Рикота, Моцарела; различни видове месни произведения и колбаси: Прошутто, салам К., луканка; различни видове паста: талиатели, кори за лазаня/, като същите са придружени от фискални бонове, но липсват приемо-предавателни протоколи. Установено, че на всяка една от издадените фактури има включен и следния текст: „Удостоверение за рег. съгл. чл. 12 от Закона за храните № 02725/07.10.2011 г. и вет. рег. № ВГ 2203012 склад ТЦ Боила - [улица], Магазин [населено място], [улица]”. По отношение на процесните стоки вещото лице е посочило, че са били влагани при изготвянето на храни, включени в менюто на „Мистър Пица”, които са реализирани на дребно на физически лица, в периода април - ноември 2017 г. МР Г. 81 Е. е реализирало приходи от продажби. На следващо място е посочено, че предмет на извършените доставки от страна на Е. К. Е., П. ПРОПЪРТИ Е. и К. Т. Е. са били услуги, но фактурите не са придружени от договори, приемо-предавателни протоколи или каквито и да било документи, от които да се установи какъв точно е бил предметът на извършените услуги. Видно от допълнителното заключение на ССЕ е, че след подробен анализ на СД по ЗДДС, ведно с дневници за покупки и продажби на Т. Е. и Т. 1 Е. вещото лице не е установило дали дружествата са получатели на стоки и/или услуги през процесните периоди, поради което не може да се направи категорично заключение, че доставчиците са разполагали с процесните стоки. По отношение на задачата да се установи дали дружествата П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е. и Е. К. Е. са придобили материали, които да бъдат вложени в обекта или обектите на МР Г. 81 Е. в заключението е посочено, че поради липсата на документи не може да се установи какви точно материали са били вложени при изпълнение фактурираните към МР Г. 81 Е. услуги, за да може да се даде отговор дали доставчиците са разполагали с тях.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, на базата на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по следните доставки:

1. За данъчните периоди м. 04.2017 г., 05.2017 г., м. 06.2017 г. и м. 07.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 721,92 лв. по 127 фактури /подробно описани на стр. 6 и сл. от РД/, издадени от Т. Е., с предмет „моцарела, различни видове салам, прошуто, луканка слайс, прясна паста, кори за лазаня, маскарпоне и др“. В хода на ревизионното производство от жалбоподателя са представени единствено спорните фактури, фискални бонове към тях и хронологии на сметки 702, 602, 501 и 401.

От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че декларираният от доставчика предмет на дейност е производство и продажба на натурални, козметични продукти, терапевтични продукти за външна употреба, хранителни добавки. По отношение на дружеството е констатирано също, че: за 2017 г. не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО; не е имало назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Установено е също, че през процесните периоди Т. Е. е декларирало покупки на стоки само от един доставчик - Д. Е. /дерегистрирано по ЗДДС/, който от своя страна през периода на доставките, както и преди това не е декларирало покупки.

2. За данъчни периоди м. 08.2017 г., 09.2017 г., м. 10.2017 г. и м. 11.2017 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 901,11 лв. по 226 фактури /подробно описани на стр. 16 от РД/, издадени от Т. 1 Е., с предмет „моцарела, различни видове салам, прошуто и други стоки“. В хода на ревизионното производство от жалбоподателя са представени единствено спорните фактури, фискални бонове към тях и хронологии на сметки 702, 602, 501 и 401.

От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, следното: през процесните периоди в дружеството не е имало назначени лица по трудови правоотношения; за 2017 г. Т. 1 Е. не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и не е декларирало и обект, чрез който извършва дейността си. Констатирано е също, че Т. 1 Е. е декларирало покупки на стоки от КРИСТАЛ Т. БГ Е. и Г. С. Т. Е., които от своя страна не са декларирали покупки в дневниците за покупки и са дерегистрирани по ЗДДС.

3. За данъчен период м. 05.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 000,00 лв. по шест фактури /подробно описани на стр. 12 от РД/, издадени от П. ПРОПЪРТИ Е., с предмет „услуга по договор“. В хода на ревизионното производство от жалбоподателя са представени единствено спорните фактури и платежно нареждане от 09.07.2018 г., за сума в размер на 84 000,00 лв.

Видно от РД от страна на органите по приходите е установено, че предметът на дейност на дружеството е търговия, производство, търговско представителство и посредничество, комисионни, спедиционни и превозни сделки, хотелиерски, ресторантьорски, туристически, рекламни, информационни, програмни и импресарски услуги, лизинг, внос и износ на стоки и всички други сделки и услуги, които не са забранени със закон. За 2018 г. П. ПРОПЪРТИ Е. не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО и не е публикувало

ГФО. Не са установени наличие на активи и МПС. Констатирано е, че през процесния период в дружеството е имало назначени лица по трудови правоотношения, на длъжности строител алпинист и общ работник, като първите трудови договори са сключени на 14.05.2018 г. При ревизията е установено, че през данъчен период м. 05.2018 г. П. ПРОПЪРТИ Е. е декларирало покупки от следните дружества: К. БЪЛГАРИЯ Е., което декларира покупки от М. Е., като последното от своя страна не декларира продажби към него; Е. К. Е., което декларира покупки от М. Е., като последното не декларира продажби към него; РАВАН О., което декларира покупки от лица, които не декларират продажби към него - М. Е. и Р. КОРПОРАТИВНИ РЕШЕНИЯ Е..

4. За данъчни периоди м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 36 600,00 лв. по 15 фактури /подробно описани на стр. 14 от РД/, издадени от К. Т. Е., с предмет „услуга по договор“ и „плащане по договор“. В хода на ревизионното производство от жалбоподателя са представени единствено спорните фактури и платежни нареждания.

От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, следното: през процесните периоди в дружеството е имало назначени лица по трудов договор на длъжности работник изолация, общ работник, гипсаджия, шпакловчик, но трудовите договори са сключени на 28.09.2018 г., след издаване на фактурите; дружеството не е подало и ГДД по чл. 92 от ЗКПО и не е публикувало ГФО за 2018 г.; няма данни за притежание на активи и налични МПС. При ревизията е установено, че през процесните периоди К. Т. Е. е декларирало покупки, както следва: от П. ПРОПЪРТИ Е., което декларира покупки от Е. К. Е. и РАВАН О., които не декларират продажби към него; от РАВАН О., което декларира покупки от К. БЪЛГАРИЯ Е., което от своя страна не декларира продажби към него; от С.-С. Е., което декларира покупки от Е. К. Е., РАВАН О. и КК Ф. Е., които не декларират продажби към него; от КК Ф. Е., което декларира покупки от С.-С. Е. и Е. Т. Е., които не декларират продажби към него.

5. За данъчен период м. 03.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 17 360,00 лв. по 2 фактури /описани на стр. 23 от РД/, издадени от Е. К. Е., с предмет услуги. В хода на ревизионното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, включително и процесните фактури.

От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, следното: през процесния период в дружеството е имало назначени лица по трудов договор на длъжности общ работник, шпакловчик, работник изолация и бояджия на сгради; не са подавани и декларация обр. 1 и обр. 6 за наетите по трудов договор лица и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г.; не е публикувало ГФО за 2018 г.; няма данни за притежание на активи и наличие на МПС. Констатирано е, че през данъчен период м. 03.2018 г. Е. К. Е. е декларирало в дневника за покупки фактури, издадени от: М. Е. и ЕС К. Т. Е., като последните не декларират продажби към него; К. БЪЛГАРИЯ Е., което през данъчен период м. 03.2018 г. не е декларирало покупки в дневника за покупките, а през данъчни периоди м.

01.2018 г. и м. 02.2018 г. е декларирало покупки от М. Е. и ЕС К. Т. Е. /които не декларират продажби/, както и от Е. К. Е..

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от Т. Е., П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е., Т. 1 Е. и Е. К. Е. е неоснователна. Спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

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, а в случаите, при които се претендира право на приспадане на данъчен кредит за извършени услуги следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени същите и с какъв ресурс. 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 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 ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС. Следователно, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл. 6 и чл. 9 ал. 1 ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл. 71, т. 1 ЗДДС документи.

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.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай. При липса на нормативна уредба, която да въвежда изисквания за съставянето на определен тип документи, доказващи осъществяването на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, преценката дали една доставка е действително извършена, се гради на съвкупния анализ на всички събрани по делото доказателства. Тези доказателства, в преобладаващата си част са частни документи, определяни от характера на търговския оборот, като на практика за много малко факти и обстоятелства биха могли да бъдат съставени официални документи по смисъла на чл. 179 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, които да имат обвързваща съда доказателствена сила. При съставените на такива документи стопанските субекти следва да се съобразяват с изискванията на ЗСч. и издадените въз основа или във връзка с него подзаконови нормативни актове. Съставяните документи следва да се намират в държане на икономическите субекти и да се съхраняват в законово установените срокове, като в хода на ревизията чрез определените от ДОПК способи органът по приходите събира и извършва преценка именно на такива документи, въз основа на което се правят констатации дали са налице или не реално извършени доставки.

По делото е безспорно, че за ревизираните периоди дейността на дружеството се изразява в предлагане на ресторантски услуги в пицария „Мистър Пица“, както и сладкарница „К.“. Обектите се намират в [населено място], [улица].

От представените по делото доказателства се установява, че една част от издадените на жалбоподателя фактури са за доставка на стоки, а именно различни видове хранителни стоки, които безспорно са необходими за извършването на основната дейност на дружеството. Същите представляват родово определени вещи, поради което следва да се има предвид, че при продажбата им прехвърлянето на собствеността се извършва при спазване правилото на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Съгласно цитираната разпоредба, при договори за прехвърляне собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Предаването на вещите от продавача на купувача при този вид търговски сделки е необходимо, тъй като чрез него вещите, предмет на конкретната сделка се индивидуализират и същевременно се изпълнява задължението на продавача да прехвърли собствеността върху тях. Без да бъде извършено такова предаване, не може да бъде извършено прехвърляне на собствеността върху стоките. В настоящия случай не са съставени приемо-предавателни протоколи или други документи, които да удостоверят посоченото обстоятелство. Не са представени доказателства, а и не са наведени твърдения, от които да може да се направи извод за конкретния механизъм на доставка, а именно за начина, по които стоките са поръчвани, респективно доставяни на жалбоподателя. В случая са представени единствено спорните фактури, без същите да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща

предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, а именно да се установи по безспорен начин прехвърлянето на собствеността върху стоките, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт и приемането на стоката. В случая не се твърди и не се установява с какво превозно средство са извършвани доставките и чия собственост е било същото. Още повече, че в случая се касае за хранителни продукти, за които се изисква транспортиране с предназначено за това превозно средство.

Трайна е практиката на ВАС, че само въз основа на фактури и доказателства за счетоводното им отразяване от получателя не може да се обоснове извод за реалност на доставките, по които е начислен ДДС. Фактурата е първичен счетоводен документ и като такъв е носител на информация за регистрирана стопанска операция, като няма обвързваща доказателствена сила за съда.

По отношение на доставчиците Т. Е. и Т. 1 Е. горепосочените обстоятелства не са доказани, тъй като са представени единствено спорните фактури, без доказателства за предаване на фактурираните стоки – липсват приемо-предавателни протоколи, двустранно подписани от страните по доставката, респ. други писмени документи, удостоверяващи факта на предаване. В случая разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Следователно, при спор за реалност на доставки на стоки се дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя. Начинът на предаването им е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка. Именно тези обстоятелства останаха недоказани по делото, доколкото по отношение на доставките на стоки, за които се твърди да са извършени от Т. Е. и Т. 1 Е. са представени единствено спорните фактури. В случая не може да се приеме, че реалното получаване на стоката може да се докаже само поради факта, че ревизирият получател има ресторант, където влага хранителни стоки за изпълнение на предлагани от него услуги. По тази логика самото осъществяване на една стопанска дейност дава право на приспадане на платен ДДС за покупка на стоки, необходими за такава дейност, без да е доказано получаването на стоките. Правилни са възраженията на жалбоподателя, че липсата на техническа и кадрова обезпеченост, сама по себе си, не е основание за отказ на право на данъчен кредит на получателя по облагаема доставка, но реалното извършване на доставките на стоки, трябва да е доказано от лицето, което претендира правото на приспадане, а в случая липсват убедителни доказателства за осъществяване на посочения факт с правно значение. Само от наличието на фактури и фискални бонове не може да се направи обоснован извод, че конкретните доставки са изпълнени.

От страна на доставчиците П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е. и Е. К. Е. са фактурирани и услуги. Като доказателство за извършването на същите са представени

единствено спорните фактури и платежни нареждания. Документи за нарочно възлагане и определяне на вида, характера и параметрите на услугите, както и такива, от които да е видно как е формирана стойността на същите, не са приобщени. При липса на предварително заложен изисквания и доказателства за приемане изпълнението на същите не може да се направи извод за реално изпълнение на фактурираните услуги.

За целите на данъчното облагане следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена съответната услуга. Както вече се посочи фактурите сами по себе представляват частни документи, от които жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно признаване право на данъчен кредит. Предметът на доставките, така както е определен в спорните фактури /“услуга“ и „услуга по договор“/, не съдържа никакви индивидуализиращи данни. В случая по делото не са приобщени никакви документи, в които извършените услуги да са описани еднозначно, както и такива, с които резултатът от тях да предаден, респективно приет от страна на жалбоподателя. По своята същност доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и търговски документи, съдържащи конкретни данни за извършената дейност. Проследяването на отделните елементи на доставката на услуга включва установяването естеството на услугата, осигуряването на необходимите материали и персонал за нейното изпълнение и предаване на резултата от свършената работа, което в настоящия случай не може да бъде направено, доколкото липсват документи, които да удостоверят посочените обстоятелства. В този смисъл не може да се приеме, че са налице реално извършени услуги.

На следващо място по отношение на представените фискални бонове следва да се посочи, че плащането не е предпоставка за правото на данъчен кредит, тъй като това обстоятелство може да бъде само косвено доказателство и следва да се обсъжда наред с останалите писмени доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

По отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка със заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, също се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции. Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен кредит единствено на основание отделни пропуски в счетоводната отчетност. За целите на данъчното облагане е от значение има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по ЗДДС данъчни субекти и съответно - начислен данък.

Следва да се посочи, че издадените от Е. К. Е. фактури не са приобщени от страна на жалбоподателя както в хода на ревизионното производство, така и пред настоящата съдебна инстанция. Съгласно чл. 71, т. 1 ЗДДС данъчно задълженото лице упражнява право си на приспадане на данъчен кредит по отношение на доставки, по които е получател, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред. За да бъде правото на данъчен кредит валидно упражнено, в тежест на жалбоподателя е да установи, че към този момент е разполагал с оригинален първичен счетоводен документ или със заверено от издателя с подпис и печат копие, което да съхранява в счетоводството си. Обстоятелството, че покупките са декларирани от получателя, не обосновава друг извод, тъй като дневниците за покупки са само вторични регистри, които се изготвят на база първичните данъчни документи и като такива не могат да ги заместят. Следва да се има предвид, че изискването лицето да притежава оригинален документ е насочено освен към спазване на счетоводния принцип за документална обосновааност, така и към предотвратяване на злоупотребите с ДДС, поради което и законът предвижда специфична процедура по уведомяване на контролните органи в случай на изгубване, унищожаване или повреждане на данъчните документи (чл. 112, ал. 3 ЗДДС).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици. Жалбоподателят не представи доказателства, че действително е получил доставки на стоки и услуги от посочените във фактурите доставчици, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Предвид гореизложеното изводите на органите по приходите, че не е налице реалност на доставките, тъй като не са изпълнени изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, вр. чл. 6 и чл. 9 ЗДДС и чл. 71, т. 1 от ЗДДС са правилни и законосъобразни, поради което жалбата на МР Г. 81 Е. следва да бъде приета за неоснователна.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което предвид изхода на спора следва да бъде уважено в размер на 3 119,87 (три хиляди сто и деветнадесет лева и осемдесети седем ст.) лв. съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град:

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на МР Г. 81 Е., ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220218007316-091-001/27.09.2019 г., издаден от С. Т. К., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“, при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., орган, възложил ревизията и А. К. К., на

длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 341/02.03.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., с който са установени задължения, произтичащи от непризнато право на данъчен кредит в общ размер на 72 583,03 лв. за данъчни периоди от м. 04.2017 г. до м. 11.2017 г. /вкл./, м. 03.2018 г., м. 05.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. по фактури, издадени от Т. Е., П. ПРОПЪРТИ Е., К. Т. Е., Т. 1 Е. и Е. К. Е. и начислени лихви за забава в размер на 13 746,06 лв.

ОСЪЖДА МР Г. 81 Е., ЕИК[ЕИК], да заплати на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноска по делото в размер на 3 119,87 (три хиляди сто и деветнадесет лева и осемдесети седем ст.) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: