

РЕШЕНИЕ

№ 1198

гр. София, 25.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 26.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **7045** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на КОМПЮТЪР С. БГ С.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер и електронни адреси: [електронна поща], [електронна поща], чрез П. К. Я., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002648-091-001/25.01.2019 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и А. Б. Г. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 677/22.04.2019г. на Директор на дирекция ОДОП -С.. на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 08.2017 г. до м. 03.2018 г. в резултат на отказан данъчен кредит в размер на 48 822, 33 лв. и начислени лихви за забава в размер на 4 334,86 лв.

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен и издаден в противоречие с материалния закон, постановен при липса на посочените в него предпоставки. Навеждат се твърдения, че при извършената ревизия административния орган невярно и в разрез с представените от дружеството доказателства приема, че са налице разпоредбите на чл. 6, ал.1 от ЗДДС – липса на реални доставки и се твърди, че не е осъществен състава на чл.68, ал.1, т.1 от същия закон. В подкрепа на твърденията си се позовава на съдебна практика на Съда на ЕС и се иска отмяна на обжалвания РА.

В съдебно заседание жалбоподателя редовно призован не се явява и не се

представлява. Не претендира присъждане на разноски.

Ответникът - Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт М., изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно призована, не взема становище.

Административен съд-София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и след направената служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно изискванията на ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил в посочената по-горе част. Така постановеният от директора на дирекция ОДОП - С., резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен процесуален срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ. Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418002648-020-001/08.05.2018 г., връчена по електронен път на 30.05.2018 г., изменена със Заповед №Р-22221418002648-020-002/27.08.2018 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 20.06.2017 г. до 31.03.2018 г. Цитираните заповеди са издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./л.20/ Срокът за извършване на ревизията е до 30.10.2018 г.

В хода на производството, на основание чл. 117 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418002648-092-001/17.12.2018 г., срещу констатациите в който, в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, не е депозирано възражение.

Впоследствие ревизията приключва с РА №Р-22221418002648-091-001/25.01.2019 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 08.02.2019 г. по електронен път.

Резултатът е обжалван, като с Решение № 677 от 22.04.2019 г.. директорът на дирекция ОДОП - С. е потвърдил акта, в обжалваната му пред настоящата инстанция част.

Формално, ревизионният акт отговаря на изискванията на чл. 120, ал. 1 ДОПК, определящ задължителните елементи от съдържанието му. Съдът намира за неоснователно оплакването в жалбата, че ревизионният акт не съдържа мотиви, обосноваващи крайния извод на приходната администрация за данъчните задължения

на ревизираното лице. В тази връзка издателите на ревизионния акт в "Мотиви за издаване" изрично са изложили мотиви и споделят изцяло аргументите на ревизиращия екип, като по същество приемат направения с ревизионния доклад анализ на събраните доказателства. Съгласно чл. 120, ал. 2 ДОПК ревизионният доклад е приложен по преписката като неразделна част от ревизионния акт. Предвид трайно установената практика, създадена още с ТР № 16/31.03.1975 г. на ОСГК на ВС РБ, че мотивите към административния акт може да се съдържат и в други предхождащи неговото издаване документи по преписката, съдът намира, че ревизионният акт отговаря на императивното изискване на чл. 120, ал. 1 т. 5 ДОПК, според което мотивите за издаване на ревизионния акт са задължителен елемент от съдържанието му. Следва да се отбележи, че ТР № 16/31.03.1975 г. на ОСГК допуска като възможност за мотиви на акта да се считат включително и съображенията на по-горестоящия административен орган, с които той е отхвърлил жалбата срещу акта.

Направените с РА установявания относно данъчните задължения на ревизираното лице изцяло кореспондират с възложените предметни и времеви предели на ревизията.

Възприетите констатации дават основание на съда да приеме, че ревизията е проведена и ревизионният акт е издаден от лица, разполагащи с компетентност за това, както и че е спазена нормативно изискуемата форма на акта.

По съответствието на ревизионния акт с приложимите материалноправни разпоредби съдът намира следното:

При ревизията е установено, че ревизираното лице [фирма] е извършвало за ревизираните периоди покупко-продажба на компютърна периферия, канцеларски материали, аксесоари, консумативи и периферни стоки.

Съгласно констатациите в РД, в представените от дружеството месечни оборотни ведомости, са констатирани значителни несъответствия - крайните салда за месеца не съвпадат с началните такива за следващия месец. Установени са несъответствия и между данните от регистрите по ЗДДС относно извършените покупки и продажби на стоки и тези в оборотните ведомости по счетоводни сметки 304 и 702. Няма начислявани трудови възнаграждения на работници, нито социални осигуровки. Установено е и че стоките не се водят по артикули и количества, няма обособени дори групи стоки, а са заведени единствено стойностно. Това е прието за съществена пречка за органите по приходите за съставяне на справка за стоков поток и съпоставяне на закупените и продадените количества стоки, както и наличните такива в търговския обект. Дружеството има регистрирано фискално устройство /ФУ/.

Извършено е посещение на адреса за кореспонденция на дружеството, за което е съставен Протокол №1377599/26.10.2018 г. Извършено е посещение на адреса по чл. 8 от ДОПК на дружеството, където е декларирано че се намират счетоводните документи, документирани с Протокол №1267187/30.11.2018 г. Установено е, че на адреса се намира магазин стопанисван от ревизираното дружество, но в него няма счетоводни и търговски документи.

Извършен е преглед в приемната на ТД на НАП С. на част от първичните счетоводни документи – договори, фактури без приложени описи към тях, част от фактурите на [фирма], ЕИК[ЕИК] и приемо-предавателни протоколи /ППП/, документиран с Протокол №1267191/06.12.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица, за които са съставени Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/ както следва: [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП №П-22220518117093-141-001/13.08.2018 г.; [фирма] – ПИНП №П-22221518117092-141-001/13.08.2018 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП №П-22220418117090-141-001/14.08.2018 г.; [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП №П-22221418117087-141-001/14.08.2018 г. и [фирма], ЕИК[ЕИК] – ПИНП №П-22220518117084-141-001/14.08.2018 г. При проверките е установено следното:

На [фирма] по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ, във връзка със 7 фактури, издадени през м. 11 и м. 12.2017 г., с начислен ДДС 4 082,74 лв. и предмет на доставките - компютърни консумативи и офис материали по опис. След определения срок са представени процесните фактури, ППП, финансови отчети за извършени разплащания, фактури от предходен доставчик, аналитични регистри на сметки 304, 401, 411, 501, 702 за партньор [фирма], ЕИК[ЕИК] и ревизираното лице.

При извършена справка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е дерегистрирано по реда на ЗДДС от 01.02.2018 г., няма наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения.

От ревизираното лице е представен само договор от 06.06.2018 г. за продажба на строителни материали, различни по вид. Констатирано е, че издадените фактури предхождат датата на договора, а предметът му противоречи на предмета на фактурите. Подписът върху ППП видимо се различава от подписа на управителя, положен в декларация по чл. 141, ал. 3 и ал. 8 от ТЗ и не може да се установи кое е лицето, приело стоките. Не е ясен произходът им, няма документи относно транспортирането и мястото на съхранение на стоките. Относно предходния доставчик е констатирано, че не са представени доказателства за плащане, договор /при предмет на фактурите „доставка на стоки, съгласно договор“/, стоките не са конкретизирани, фактурите за доставките са без ДДС, няма данни за стопанисвани търговски обекти или склад, няма доказателства за транспорт.

На [фирма] по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ, във връзка с 20 фактури, издадени м. 02 и м. 03.2018 г., с начислен ДДС 26 728,94 лв. и предмет на доставките - съгласно ППП. След определения срок са представени процесните фактури, дневни финансови отчети, свидетелство за регистрация на фискално устройство, ППП, фактури от предходни доставчици, аналитични регистри на сметки 304, 401, 411, 501, 602, 702 за партньори [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и ревизираното лице.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е дерегистрирано по реда на ЗДДС от 21.11.2018 г., няма наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения, няма ДМА, фактурите са отразени в дневника за

продажби със закъснение през м. 08.2018 г.

От ревизираното лице е представен само договор от 14.09.2017 г за доставка на канцеларски материали и компютърни консумативи. Направени са идентични констатации по представените документи като при предишния доставчик.

На [фирма] по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ, във връзка с 12 фактури, издадени м. 08.2017 г. и м. 02.2018 г., с начислен ДДС 12 641,62 лв. и предмет на доставките - компютърни консумативи и офис материали по опис. Представени са процесните фактури, ППП, дневни финансови отчети, свидетелство за регистрация на ФУ, фактури от предходни доставчици, аналитични регистри на сметки 304, 401, 411, 453/2, 501, 702 за партньори [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и ревизираното лице.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 11.04.2018 г., няма наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения, няма данни за подадена ГДД, за притежавани ДМА и МПС. Фактурите са отразени в дневниците за продажби със закъснение от няколко данъчни периода.

От ревизираното лице е представен само договор от 08.03.2017 г за доставка на автомобилни части, чийто предмет е различен от предмета на дейност на ревизирания субект, не са представени доказателства за място на съхранение на авточастите, за извършвани продажби на такива или влагането им в МПС. Относно предходните доставчици е констатирано, че не са представени доказателства за плащане, ППП при предмет на доставките „съгласно приемо-предавателен протокол“, доставките са без ДДС, няма доказателства за транспортирането и съхранението на стоките. Направени са идентични констатации по представените документи.

На [фирма] по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ, във връзка с фактура №44/26.03.2018 г., с начислен ДДС 3 670,00 лв. и предмет на доставката - стоки. Документи не са представени.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 20.04.2018 г., няма наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения, няма данни за подадена ГДД и за притежавани ДМА и МПС.

Ревизираното лице също не е представило никакви документи. Констатирано е, че не може да се установи дори предметът на доставката.

На [фирма] по електронен път е връчено ИПДОЗЛ, във връзка с 4 фактури, издадени м. 09 и м. 10.2017 г., с начислен ДДС 2 699,03 лв. и предмет на доставките - компютърни и офис консумативи по опис. Представени са процесните фактури, ППП, дневни финансови отчети, свидетелство за регистрация на ФУ, фактура от предходен доставчик, аналитични регистри на сметки 304, 401, 411, 453/1, 501, 702 за партньор [фирма], ЕИК[ЕИК] и ревизираното лице.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по реда на ЗДДС от 27.11.2017 г., няма наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения, няма данни за подадена ГДД и за притежавани ДМА и МПС.

В хода на ревизията от ревизираното лице е представен само договор за доставка на стоки от 01.03.2017 г., без уточнен вид, количество или други индивидуализиращи данни. Направени са идентични констатации по представените документи.

Съгласно констатациите в РД, при преглед на първичните документи ревизиращият орган е установил, че във фактурите не са посочени конкретните видове стоки и услуги, а е записано по опис или съгласно протокол и т.н., като с изключение на част от фактурите на [фирма], по останалите не са налични протоколи и описи. Относно всички процесни доставчици е направен извод, че данните и доказателствата не обосновават реално извършени доставки на стоки или услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по чл. 25 от ЗДДС. Доставчиците – преки и предходни не разполагат с материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, поради което ревизиращия екип е приел, че липсва реална доставка по издадените фактури. Посочено е, че при установяване на несъответствия в представените документи и при условие, че издадените от доставчиците фактури не отразяват обективната действителност, този факт няма как да не е известен на дружеството, с оглед това, че същото е получило само данъчни документи, но не и стоки. Следователно, ревизираното лице е знаело, че „сделките“, с които обосновава правото си на приспадане на данъчен кредит са част от данъчна измама /сделките са фиктивни/ и за него не е налице правото да ползва данъчен кредит. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6/9 ал. 1 от ЗДДС, е отказан данъчен кредит в размер на 48 822,33 лв. по процесните фактури.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е допусната и извършена съдебно-счетоводна експертиза /л. 355 - 374/, приобщена към доказателствения материал по делото без възражения след изслушването на вещото лице в с. з. на 26.11.2020 г.

Според експертното заключение обследваните в хода на ревизията фактури с издатели: [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя . От друга страна, след обстоен анализ относно въпроса, водено ли е редовно счетоводство от от [фирма], ЕИК[ЕИК], ВЛ е изложило подробни мотиви, като дава заключение, че не може да се направи категоричен извод за редовно водено счетоводство от страна на оспорващия. Същевременно според експертизата относно начисления ДДС от доставчиците и отразяването на процесните фактури в техните дневници за продажби и СД по ЗДДС, експертизата установи следното:

Относно отразяването на процесните фактури в дневниците за продажби на [фирма], ЕИК[ЕИК], издадени на жалбоподателя са отразени в Дневниците за продажби на [фирма].

Относно отразяването на процесните фактури в дневниците за продажби на [фирма], издадени на жалоподателя не са отразени в Дневниците за продажби на [фирма].

Относно отразяването на процесните фактури в дневниците за продажби на [фирма], ЕИК[ЕИК], издадени на жалоподателя са отразени със закъснение в Дневниците за продажби на [фирма].

Относно отразяването на процесната фактура в дневниците за продажби на [фирма], ЕИК[ЕИК], издадени на жалоподателя е отразена в Дневника за продажби на [фирма], ЕИК[ЕИК].

Относно отразяването на процесните фактури в дневниците за продажби на [фирма], ЕИК[ЕИК], издадени на жалоподателя са отразени в Дневниците за продажби на [фирма].

Според експертното заключение относно налице ли е разплащане по процесните фактури, по които е отказано правото на данъчен кредит и показъв начин е извършено, ВЛ дава следните отговори:

Относно доказване на плащането по процесните фактури на [фирма], ЕИК[ЕИК], жалбоподателя е представил единствено договор от 06.06.2020г..

Относно доказване на плащането по процесните фактури на [фирма], жалбоподателя е представил единствено договор от 14.09.2020г..

Относно доказване на плащането по процесните фактури на [фирма], ЕИК[ЕИК], жалбоподателя е представил единствено договор от 08.03.2020г.

Относно доказване на плащането по процесната фактура на [фирма], ЕИК[ЕИК], жалбоподателя не е представил доказателства.

Относно доказване на плащането по процесните фактури на [фирма], ЕИК[ЕИК], жалбоподателя е представил единствено договор от 01.03.2020г.

Изяснен е също и въпроса доставчиците по счетоводни данни притежавали ли са въпросното количество стоки и имат ли материална обезпеченост за фактурираните доставки. В тази връзка ВЛ дава категоричен отговор, че не може да се направи обоснован извод за материална обезпеченост на процесните доставки от [фирма] и [фирма] и съответно не са налице данни за материална обезпеченост за останалите процесни доставки от [фирма], [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

По отношение на кадровата обезпеченост на процесните доставчици ВЛ дава категоричен отговор, че нямат регистрирани трудови договори и нямат лица на безтрудова правоотношения, т.е. не е налице съответна кадрова обезпеченост.

Относно налице ли е документален поток при ревизираното лице, от който да се установи действително извършени доставки, респективно за използване на съответната доставка в икономическата дейност на получателя, ВЛ отговаря, че от наличните проверени документи не може да се направи реална преценка на реалността на доставките. Пояснява, че от представените по делото доказателства има документална обосновааност на процесните доставки на [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

При изграждане на фактическите си констатации по делото съдът кредитира изцяло заключението на съдебно-счетоводната експертиза, която освен, че не е оспорена от никоя от страните, е извършена компетентно, обективно и е напълно обоснована с проверените от вещото лице документи, относими към поставената му задача.

Съвкупната преценка на установените при ревизията и в хода на съдебното производство факти обуславя следните **правни изводи**:

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата, на която ѝ да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. По аргумент на цитираните разпоредби на директивата, транспонирани и във вътрешното законодателство, изискуемостта на данъка по доставката предполага наличие на осъществена облагаема доставка.

Съгласно чл. 68, ал. 1 т. 1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки.

По силата на чл. 68, ал. 2 това право възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. За целта не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и отразяването ѝ в счетоводството на получателя, а следва да е установено, че стопанската операция е действително осъществена по издадената фактура, съобразно принципите на Закона за счетоводството /ЗСч./. Същите изискват сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чиито предмет реално не е осъществен, респективно да се упражни право на приспадане на данъчен кредит за доставка, която не е реално извършена. В горния смисъл е и практиката на СЕС - Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02.

В същия порядък чл. 69, ал. 1 ЗДДС регламентира правото на регистрираното лице да приспадне данъка за стоките, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато използва стоките за извършвани от него облагаеми доставки. С цел избягването на злоупотреби при упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит чл. 70, ал. 5 ЗДДС ограничава тази възможност като предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. По смисъла на чл. 86, ал. 1 ЗДДС задължението за начисляване на данъка възниква за регистрираното лице в момента, в който данъкът стане изискуем, като то следва да издаде данъчен документ /фактура/, в който да посочи данъка на отделен ред, да го включи в справката декларация по чл. 125, ал. 1 ЗДДС при определянето на резултата за този данъчен период и да посочи данъчния документ /фактурата/ в дневника за продажбите за същия данъчен период. От анализа на чл. 86, ал. 1 ЗДДС става ясно, че задължението за начисляване на данъка е обусловено изцяло от настъпването на неговата изискуемост, която съгласно чл. 25, ал. 6 ЗДДС при извършването на облагаеми доставки съвпада с датата на възникване на данъчното събитие, която пък по смисъла на, ал. 2 в общия случай съвпада с датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Съпоставката на чл. 25, ал. 2 и 6 ЗДДС с чл. 6, ал. 1 ЗДДС, определящ доставката на стока като прехвърляне на право на собственост или на друго вещно право върху нея, води в крайна сметка до извод, че изискуемостта на данъка настъпва при извършването на доставката, поради което по аргумент от противното на чл. 86, ал. 1 ЗДДС при издаването на данъчна фактура без наличието на реално извършена доставка данъкът е начислен неправомерно и на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС регистрираното лице няма правото на приспадане на данъчен кредит. Следователно, принципно правилно приходната администрация е обусловила отговора на въпроса налице ли е за ревизирувания субект правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури от доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК] от разрешаването на определящия въпрос извършени ли са реални доставки по тях.

Съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД при договори за прехвърлянето на собственост върху родово определени вещи, каквито са тези по обследваните доставки, собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липсата на такова, когато бъдат предадени.

Необходимо е установяването от обективна страна на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество и, че доставчикът е разполагал с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни факти, съпътстващи такива доставки – доказателства за индивидуализация на стоката, за мястото на изпълнение - складови бази, транспорт. Съотнасянето на чл. 24, ал. 2 ЗЗД към чл. 6, ал. 1 ЗЗД води до извод, че от определящо значение за формирането на извод за извършването на реални доставки по фактурите е установяването на факта, че стоката по тях е предадена от доставчика на

получателя. В съответствие с чл. 25 от ЗДДС, данъчното събитие за доставка на стоки възниква на датата, на която собствеността върху тях е прехвърлена.

Настоящата инстанция възприема мотивите на решаващият орган, че за да се твърди липса на доставка, следва по категоричен начин да се установи, че е налице обективна невъзможност да се извърши съответната доставка. В хода на ревизионното производство това е доказано относно процесните фактури. За целите на ревизията, органите по приходите са изискали предоставянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане на жалбоподателя, като на лицето е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изискани и конкретни доказателства относно процесните доставки – фактури, договори, анекси, споразумения, документи за плащане, писмени обяснения, съпътстващи доказателства, счетоводни документи. Дружеството е представило само оборотни ведомости, главна книга, аналитични регистри, декларации и справки, 4 договора. В хода на ревизионното производство, дружеството не е осигурило достъп до документите си на място, като само е предложило преглед на документи да се извърши в приемната на ТД на НАП С.. Съгласно съставения протокол от 06.12.2018 г., са прегледани договори, фактури без приложени описи към тях, част от ППП по фактурите издадени от [фирма]. Извършени са насрещни проверки на доставчиците, които са представили идентични доказателства – фактури, дневни финансови отчети, ППП, счетоводни справки, фактури от предходни доставчици, с изключение на [фирма], относно което не са представени никакви доказателства и от двете страни. Събраните данни и доказателства са анализирани в тяхната съвкупност, но същите не са достатъчни за да докажат реалността на получените доставки от петте дружества, издали процесните фактури.

Изхождайки от наличните доказателства по преписката и след извършени проверки в електронния регистър на НАП могат да се направят следните констатации и изводи.

За да се признае на получателя правото на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка следва да са изпълнени условията, посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване на предпоставките за възникване на това право следва винаги да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС и едва след това да се проверява за изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в чл. 71 от ЗДДС. Необходимо е също така да се установи по категоричен начин не само дали доставките са осъществени по принцип, а дали са извършени именно от вписаният във фактурите доставчик. В случая ревизираното лице е представило част от исканите доказателства, които не доказват, че процесните доставчици са имали възможността да реализират доставките, както и че са отчетени съпътстващи разходи.

При преглед на наличните по преписката счетоводни документи, представени от ревизираното лице и от доставчиците се установява нарушение на изискванията на чл. 11 от Закона за счетоводството /ЗСч/ - липса на името

фамилията и длъжността на съставителите на документите. Настоящата инстанция намира, че са относими към спора, но същите не могат да бъдат кредитирани безусловно, тъй като не са заверени с подпис с означение на името и длъжността на лицат, изготвили документите или направили копията /има само печат вярно с оригинала и подпис на документите представени от доставчиците/, и като цяло не са налице данни дали същите изхождат от редовно водени счетоводства, с оглед разпоредбата на чл. 51 от ДОПК.

Документите /доказателствата/ представени от ревизираното лице не съдържат даже и такава заверка, а както беше посочено по-горе в решението, в представените оборотни ведомости и распечатки на сметки се установяват несъответствия. Стоките не са водени аналитично, а само по стойност. Това обстоятелство води до невъзможност да се установи колко и какви стоки са закупени, съответно продадени и закупените видове стоки и количества от процесните доставчици намерили ли са отражение в счетоводството на ревизираното лице. Тези констатации се установяват от доказателствата по делото и заключението на ВЛ.

От наличните по делото доказателства, предметът на доставките във фактурите издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] е посочен като компютърни консумативи и офис материали по опис, а от [фирма] съгласно ППП. Като количество е посочено 1, а единичната и общата стойност са идентични. От всички доставчици са представени само ППП, в които са посочени различни по вид консумативи, брой, ед. цена и обща стойност. В протоколите с [фирма] и [фирма], е наличен текст „Приемащата страна прие предаденото от предаващата страна без възражения по отношение на количество и качество“. Във всички протоколи обаче няма данни къде е станало предаването/получаването на стоките, от кого и за чия сметка е извършена доставката. Следва да се отбележи, че ревизираното лице не е представило ППП, а с екземпляр от протоколите следва да разполагат и двете страни по доставките. Даже в представените от [фирма] и [фирма] е отразено, че протоколите са подписани в два еднакви екземпляра - по един за всяка от страните.

В случая, въпреки представените от страна на ревизираното лице фактури, протоколи и договори за стоките по фактурите с издатели [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], освен тези на [фирма], не може като краен резултат да се достигне до обосноваван извод, че стоките са предадени фактически от посочените доставчици на получателя [фирма]. А що се отнася до тези на [фирма], то липсва изцяло документална обосноваваност.

Според правилата за разпределяне на доказателствената тежест в процеса установяването на този факт е изцяло в тежест на жалбоподателя, който чрез пълно и главно доказване следва да установи реалното получаване на стоката по фактурите, както и нейното използване за последващи облагаеми доставки, в която връзка съдът му е дал указания с разпоредбата за

насрочване на делото и в с. з. на 05.12.2019 г. Практиката на СЕС е категорична, че изводът за наличието или липсата на доставка следва да се прави въз основа на обща преценка на всички относими факти и обстоятелства и въз основа на събраните доказателства, разгледани в тяхната съвкупност, като се спазват правилата за доказателствената тежест /в този смисъл е т. 32 от решение на СЕС по дело С-285/11 [фирма]/. Представените от жалбоподателя фактури, представляващи частни удостоверителни документи, носители на информация за регистрирана за пръв път стопанска операция, не се ползват с обвързваща съда материална доказателствена сила като верността на удостоверените с тях обстоятелства следва да се преценя съобразно с всички останали събрани допустими и относими към изследваните факти доказателства. Същото се отнася и за представените протоколи и договори. Всички те в качеството им все на частни удостоверителни документи нямат обвързваща материална доказателствена сила и подлежат на преценка от съда с оглед на целия събран по делото доказателствен материал.

По делото също така е установено, безспорно, че нито един от доставчиците, в т.ч. и [фирма] не са разполагали с наети или собствени обекти, от които да извършват търговска дейност, няма данни за осчетоводени разходи за ползването на такива. Тези факти допълнително са установени от ВЛ, което заключение е категорично и подкрепя констатациите на приходната администрация.

Единствено [фирма] е обявило 3 обекта за химическо чистене, които очевидно нямат общо с предмета на процесните доставки. Наетите лица по трудови правоотношения в него също са на длъжности в тази област. Останалите доставчици нямат никакви наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Следва да се отбележи, че независимо, че кадровата обезпеченост при доставката на стоки не е от решаващо значение, то за организирането и реализирането на търговията с офис консумативи и материали, също е необходим кадрови ресурс.

Четирима от доставчиците, са представили фактури от предходни доставчици с оглед доказването на произхода на стоките. Към тях няма никакви други доказателства, при положение, че предметът им е идентичен с процесните фактури – доставка на офис консумативи и материали, съгласно договор или протокол. Фактурите са опростени /без ДДС/ и в тях като количество е посочено 1 и обща стойност. Поради това не може да се установи нито вид, нито количество на продадените стоки. При проверка в електронния регистър на НАП също се установява че предходните доставчици не разполагат със търговски обекти и складове, както и с наети лица. Датите на фактурите от предходните доставчици са в по-ранни периоди от тези издадени от преките доставчици, което предполага необходимост за съхранение на продадените стоки, а такава възможност не се доказва нито от преките, нито от предходните доставчици.

Следва да се обърне внимание и на начина на посочване на предмета на доставките във фактурите от преките и предходните доставчици, чрез препращане към договор /без същият да е индивидуализиран/, протокол или опис. Подобно формулиране на предмета на доставката не може да даде представа както за извършваната стопанска дейност, така и за преследвана конкретна бизнес цел. Не може да доведе и до извод за дължимата от двете страни грижа на добър търговец. Освен това то затруднява преценката за реалност на доставката, доколкото именно посочването на конкретния предмет е изходна база за това. Редовността на данъчната фактура не се обуславя единствено от посочването на ДДС на отделен ред, а следва да се преценява според изискванията на чл. 114 от ЗДДС /аргумент от чл. 71, т. 1 от ЗДДС/. В конкретния случай, представените фактури не съдържат изискуемата от закона информация за доставката – не съдържат реквизит по чл. 114, ал. 1, т. 9 – количеството и вида на стоката, и т. 11 единичната цена без данъка.

Разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС посочва реквизитите, които трябва да притежава данъчната фактура като документ, въз основа на който възникват права и задължения за съответната страна на правоотношението. След анализ на изискванията по чл. 114 от ЗДДС се налага извода, че целта на закона е в данъчната фактура да се посочат всички данни за доставката, които да я индивидуализират и които са достатъчни да отговорят на потребностите на всяка една от страните – както в данъчното правоотношение – за администриране на данъка, така и между страните в търговското правоотношение – за обезпечаване на доказателствената сила на документа и по този начин избягване на зависимостта от представянето на доказателства в по-късен момент от субект, който не може да бъде открит за проверка. Съответно редовността на фактурата обезпечават редовността на счетоводните записвания, както и изпълнението на задължението по чл. 123 от ЗДДС – всяко задължено лице да води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяването на задълженията му по този закон. В тази връзка от чл. 18 /1//а/ и чл. 22 /3//а/ на Шеста Директива, и съответните норми на Директива 2006/112/ЕО, както и от становището на комисията може да се направи изводът, че по отношение на изискванията към фактурите държавите могат да поставят допълнителни изисквания, като същите не трябва да затрудняват съществено упражняването на правото на данъчен кредит. В тази връзка с ТР № 5/2004 на ОС на ВАС е прието при преценката на доказателствената сила на първичните счетоводни документи, следва да се анализира самата фактура според информация за регистрирани по ЗДДС лица и възникнало облагаемо данъчно събитие.

Следва да се има предвид и че преките и предходните доставчици, както и ревизираното лице не са разполагали с МПС, поради което освен, че не става ясно от къде и от кого са доставени стоките, също и с какво са доставени. Видът и количеството посочени в отделните ППП налагат необходимост от превоз, какъвто не е доказан както в хода на ревизията, така и пред настоящата инстанция.

Липсата на обекти, МПС, лица занимаващи се с тази дейност и доказателства от кого са закупени стоките водят до извода, че доставчиците не са разполагали към датите на издаване на процесните фактури с фактурираните стоки, собствеността върху които да прехвърлят на ревизираното лице съответно, че последното ги е получило.

По делото безспорно е установено, че доставчиците не са подавали ГФО. Също така, [фирма] не подавало и ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, а подадените декларации от другите 4 доставчика са с нулеви стойности. Това означава, че при липса на всякакъв капацитет дружествата не са извършвали търговска дейност, не са отчитали приходи по включените фактури в дневниците за продажби, а същевременно са ползвали данъчен кредит по фактури за покупки.

Не е безспорно установено и плащането по доставките. Доставчиците са представили дневни финансови отчети, но при прегледа им се установява, че същите са от дати, различни от датите на издаване на фактурите, а представените разпечатки на сметка 501, както беше посочено съдържат само подпис и печат. По делото, към преписката са представени и копия на фискални бонове към отчетите, които са нечетими. Ревизираното лице не е представило фактурите с фискалните бонове, както и сметка 501. От оборотните ведомости към 31.03.2018 г. се установява, че дебитното салдо по сметката за един и същ период не е едно и също, като разликата е в размер на 99 561,54 лв. Различни са сумите и на началните салда и оборотите. Т.е. наличните документи не доказват постъпване на средства в патримониума на дружествата. Това не е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит, но е индикация, че липсват основания за плащане, тъй като ревизираното лице не е получило насрещна престация по фактурите.

Този извод се подкрепя и от заключението на ВЛ.

Ревизираното лице е представило 4 договора, но договорът указва само намеренията на страните, които са го сключили за извършване на определени действия, описани в предмета на договора и условията, при които това ще бъде направено. Самото му сключване не означава, че предметът на договора е непременно изпълнен, без да е доказана възможността на съответния доставчик да извърши уговореното. При прегледа на представените договори се установява, че единственият с относим предмет към доставките е този сключен на 14.09.2017 г. с [фирма], но видно от изложеното по-горе, няма доказателства, че същият е реализиран. Представен е договор от 06.06.2018 г. с [фирма], който е за строителни материали и е сключен след датите на издаване на фактурите /м. 11 и м. 12.2017 г./. Представени са договори от 08.03.2017 г. с [фирма] за доставка на автомобилни части и от 01.03.2017 г. с [фирма] за доставка на 1 стока – вишка, които не са свързани с процесните доставки. Както беше посочено по-горе в решението относно доставките от [фирма], не са представени

никакви доказателства.

Нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване, нито в хода на съдебното обжалване са ангажирани доказателства, които да удостоверят възможността на доставчиците да извършат фактурираните доставки. Установените факти, касаещи тяхната дейност /липсата на потенциал за извършване на доставките и на извършвана дейност, поведението им и т.н./ налагат извод за формалното им участие в стопанския оборот само и единствено за издаване на първични счетоводни документи. Не е налице аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение отразяването на доставките в счетоводството и на двете страни, поради това не може да се направи взаимовръзка между страните по доставките и само въз основа на вписванията в него да се обоснове извод, че доставчиците действително са имали възможност да извършат доставките към ревизираното лице.

Жалбоподателя, чрез пълно и главно доказване следва да установи горните факти, но по делото не се ангажираха доказателства, които да опровергават изводите на данъчната администрация, въпреки дадените от съда указания.

Съвкупно, изложеното обуславя краен извод за неоснователност на жалбата, поради което тя следва да се отхвърли съгласно правомощието на съда по чл. 160, ал. 1 предл. последно ДОПК.

Предвид крайния изход на спора и изрично направеното в с. 3. искане на пълномощника на ответника, на основание чл. 161, ал. 1 изр. 2 и 3 ДОПК на Дирекция ОДОП - С. следва да се присъдят разноски в общ размер на от 2125 лева (две хиляди сто двадесет и пет лева), представляващи юрисконсултско възнаграждение за осъщественото по делото процесуално представителство от юрисконсулт, определено в размера на минималното възнаграждение за един адвокат по чл. 8, ал. 1 т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г.

Съдът следва да се произнесе по разноските, изплатени на вещо лице от бюджета на съда съгласно протоколно определение от 26.11.2020г. - в размер на 600 лв. Горното с оглед на факта, че жалбоподателя не е внесъл депозит за вещо лице, по назначената съдебно-счетоводна експертиза и изготвено и прието заключение от съда, платен от бюджета на съда, поради което същия следва да бъде осъден да заплати в полза на АССГ.

Воден от изложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „КОМПЮТЪР С. БГ С.“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер и електронни адреси: [електронна поща], [електронна поща], чрез П. К. Я., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418002648-091-001/25.01.2019 г., издаден от А. Г. М. – орган,

възложил ревизията, и А. Б. Г. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 677/22.04.2019г. на Директор на дирекция ОДОП -С.. на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 08.2017 г. до м. 03.2018 г. в резултат на отказан данъчен кредит в размер на 48 822, 33 лв. и начислени лихви за забава в размер на 4 334,86 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 2125 лева (две хиляди сто двадесет и пет лева), представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати в полза на Административен съд – София-град сумата от 600,00 лв. /шестстотин лева/ за разноски по делото, по сметка на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. град - по банкова сметка номер BG13 BNBG 9661 3100 1783 01, BIC на БНБ - BNBGBGSD при Централно управление на БНБ.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: