

РЕШЕНИЕ

№ 1030

гр. София, 18.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 18.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **7889** по описа за **2018** 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 [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез М. А. Г., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт № Р-2225-1200391-01/18.11.2014 г., издаден от Н. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., в частта потвърдена с решение № 907/16.06.2015 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С..

Производството пред настоящата инстанция е второ по ред и е образувано в изпълнение на решение № 9879/18.07.2018 г., постановено по адм. дело № 2832/2018 г. по описа на Върховния административен съд, с което е отменено решение № 262/11.01.2018 г., постановено по адм.д. № 6450/2015г. по описа на Административен съд – София град и делото върнато на АССГ за ново разглеждане от друг състав.

В жалбата са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт, поради противоречието му с материалния закон и необоснованост, както и поради допуснати нарушения на административнопроизводствените правила. Твърди се, че РА е издаден от некомпетентен орган, поради което е нищожен. Посочва се, че заповедта за възлагане на ревизия, както и изменящите я заповеди, са нищожни, издадени в нарушение на чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. Твърди се, че всички действия, извършени след 13.07.14 г., са осъществени при липса на времева компетентност, което според жалбоподателя също обуславя нищожност на РА. Оспорени се изводите на ревизиращия орган за липса на реалност на доставките от процесните доставчици.

Посочва се, че от двама от доставчиците са закупувани стоки, които са били оставени на отговорно пазене в склад на жалбоподателя, а изводът на ревизиращия орган, че се касае до получаване на доставка по смисъла на ЗДДС е неправилен. Посочва се, че доставчиците са осъществили ВОП, транспортирали са стоките за своя сметка от държава-членка до склада на жалбоподателя, където са ги оставили на отговорно пазене съгласно сключен между тях договор и са самоначислили ДДС с протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Твърди се, че процесните стоки са предадени от доставчиците на жалбоподателя в неговия склад, като за реалното изпълнение на доставките са представени договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за пълно плащане, за влягане на стоките в икономическата дейност на дружеството. Посочва се, че е доказано осчетоводяването на доставките и плащанията, отразяването на ДДС по фактурите в СД на жалбоподателя. По отношение на двете фактури за доставки на услуги, издадени от [фирма], се твърди, че са налице доказателства както за възлагането на услугата и за изпълнението ѝ, така и за приемането на резултата от жалбоподателя. Посочва се, че са ангажирани доказателства за плащане по фактурите, както и за използване на получените разработки за икономическата дейност на дружеството. Изложени са доводи за незаконосъобразност на констатациите на ревизиращите и относно установения за донасяне корпоративен данък за 2011 г.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез процесуален представител юрк. З., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1200391 от 02.10.2012 г., издадена от Т. Т. В., на длъжност началник отдел „Контрол” в дирекция СДО при ТД на НАП, е възложено извършване на ревизия на [фирма], за определяне задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.03.2010 г. до 30.06.2012 г., за корпоративен данък за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г., за данък по чл. 194, 195, 204 от ЗКПО за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г. ЗВР е връчена на ревизираното дружество на 12.10.2012 г. Изменена е със ЗВР № 1300015 от 11.01.2013 г., издадена от С. С. В., на длъжност началник сектор дирекция СДО при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Т. Т. В., съгласно Заповед № 4061-А/05.07.2012 г. на директора на ТД на НАП С.. Срокът за извършване на ревизията е изменен със ЗВР № 1300098/12.03.2013 г., издадена от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01 - 132 от 01.02.2013 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповед № 1300098 от 12.03.2013 г. е издадена на основание Заповед № ЦУ-55 от 07.03.2013 г. на изпълнителния директор на НАП.

Със Заповед № 1300051 от 16.10.2013 г. ревизионното производство е спряно, а със Заповед № 1400209-В/14.07.2014 г. – възобновено. Със Заповед № Р-2225-1200391-020-04/23.07.2014 г. е определен ревизията да завърши в срок до 08.08.2014 г. Със Заповед № Р-2225-1200391-020-05/07.08.2014 г. е изменен обхватът на ревизията, както следва: установяване на задължения за данък върху представителните разходи и данък върху разходите за превозни средства за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г., за данък върху добавената стойност за периодите от

01.03.2010 г. до 30.06.2012 г., за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица - за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г., за корпоративен данък за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г., за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица - за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г. и за данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура - за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г. Посочените заповеди са издадени от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в Дирекция СДО при ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2225-1200391-092-01/22.08.2014 г. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД е подадено възражение с вх. № 2557-06-2191/03.11.2014 г., което е преценено от издателя на РА като неоснователно.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-2225-1200391-01/18.11.2014 г., издаден от Н. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед за определяне не компетентен орган № К 1200391-019-1/18.09.2014 г., издадена от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед № РД-01-132 от 01.02.2013 г. на директора на ТД на НАП С..

С РА са установени задължения, както следва: - по Закона за данък върху добавената стойност общ размер на 591 239,78 лв., от които в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 492 943,66 лв. и допълнително начислен ДДС в размер на 98 296,12 лв., заедно с лихви за забава в общ размер на 207 410,14 лв.; - установени задължения за корпоративен данък в размер на 109 397,59 лв., заедно с лихви за забава в общ размер на 29 381,52.

Жалбата по реда на чл. 152 ДОПК е подадена с вх. № 2553-06-2378 от 10.12.2014 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-2366 от 18.12.2014 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция ОДОП С. за срок до 15.05.2015 г., в който срок ответния орган не се е произнесъл с решение.

С решение № 907/16.06.2015 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С., при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК и във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд София град с вх. № 53-04-433/15.06.2015 г., Ревизионен акт № Р-2225-1200391-01/18.11.2014 г. е отменен в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.03.2010 г., както и в оспорената част на установения резултат за корпоративен данък за 2010 г. и административната преписка е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, с указание за издаване на нова ЗВР. РА е потвърден в останалата оспорена част. Решението е връчено по електронен път на 02.12.2019 г.

По делото е изслушана и приета, като неоспорена от страните, съдебно-икономическа експертиза, изготвена от вещо лице И. У., която съдът кредитира като компетентно и обективно изготвена, съдържаща подробен отговор на поставените въпроси.

По делото е изслушана и приета, като неоспорена от страните, основна и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещо лице Ю. Я., които съдът кредитира като компетентно и обективно изготвени, съдържащи подробен отговор на поставените задачи.

В хода на настоящото производство от отвеника е представено заверено копие от

Заповед за определяне на компетентен орган № К 1200391-019-1/18.09.2014 г., издадена от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С.. Към заповедта е приложена и разписка за връчването ѝ, от която се установява, че З. е връчвана на 24.09.2014 г. на Т. Г., в качеството ѝ на представител на [фирма].

Въз основа на оспорване на истинността и автентичността на З. № К 1200391-019-1/18.09.2014 г., заявено от процесуалния представител на жалбоподателя в съдебно заседание на 11.10.2018 г. и след като съдът е констатирал, че е налице поправка при изписване на датата, е открито производство по оспорване автентичността на посочената заповед, на основание чл. 193 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

В настоящото производство е изслушана и приета, като неоспорена от страните, съдебна компютърно – техническа експертиза, изготвена от инж. П. П., която съдът кредитира като обективно и компетентно изготвена.

По делото е изслушана и приета съдебна техническо-документна експертиза, изготвена от вещо лице Г. М., като съдът е приел, че същата е компетентно и обективно изготвена. Експертизата е оспорена от жалбоподателя, във връзка с което и на основание чл. 200, ал. 3 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК по делото е назначена, изслушана и приета съдебно – техническа експертиза, изготвена от вещото лице И. И., която съдът кредитира като компетентно и обективно изготвена.

По делото е представен оригиналният екземпляр на Заповед за определяне на компетентен орган № К 1200391-019-1/18.09.2014 г., който е предоставен на вещото лице И. за изготвяне на възложената му експертиза. След приемане на експертизата оригиналният документ е върнат на процесуалния представител на ответника.

Изслушани са показанията на свидетеля С. С. И., които съдът кредитира като ясни, конкретни и непротиворечиви. С. И. – IT служител в ТД на НАП С., е изслушана относно реда и действията, които са извършвани от служители на приходната администрация при издаване на документи от системата „Р.“, в т.ч. относно начина на издаване на З. № К 1200391-019-1/18.09.2014 г.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 5 ДОПК и от надлежна страна, поради което е процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 118, ал. 2 ДОПК (в редакцията в сила от 1.01.2006 г.) вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Със заповед № К 1200391-019-1/18.09.2014 г., издадена от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция СДО при ТД на НАП С., Н. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., е определен за компетентен орган по издаване на ревизионен акт на [фирма]. В производството по оспорване на заповедта за определяне на компетентен орган не се доказва неавтентичност на официалния документ. От приетата по делото компютърно – техническа експертиза се установява, че заповедта е издадена като хартиен документ, а не от информационна система. Съставена и регистрирана е в програмен продукт „Р.“. Датата на издаване била генерирана автоматично, като отразява деня, в който

заповедта е била съставена и регистрирана. Според техническо-документната експертиза, изготвена от вещо лице Г. М. и оспорена от жалбоподателя, в последния цифров знак „4“, касаещ датата 18.09.2014 г. в горната част на З., частично е отпечатан левият ъгловат елемент на цифра 4, който е интегриран върху хартията с помощта на печатаща техника, а след това саморъчно са дописани непропечатаните елементи с черна химикална паста, без да се променя смисловото съдържание. Това заключение е потвърдено с допуснатата на основание чл. 200, ал. 3 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК съдебно – техническа експертиза, изготвена от вещото лице И. И.. Според заключението на вещото лице, в цифровия знак 4 към датата 18.09.2014 г., в горната част на З., е отпечатан част от левия ъгловат елемент на цифра 4, който е изпълнен върху хартията с печатаща техника, след което саморъчно са дописани непропечатаните елементи с химикална паста. В експертизата, а и при изслушването му в съдебно заседание, вещото лице заявява, че в обекта на изследване е изписана цифрата 4, като не е възможно друг елемент или цифра да бъдат изписани. Посочва, че няма заличаване на мястото, няма химическо изтриване, влакната на хартията са в цялостен вид. Поради това следва да се приеме, че заповедта е издадена на посочената в нея дата, а оспорването на автентичността ѝ следва да бъде отхвърлено като неоснователно. Автентичността на датата и по-конкретно годината на издаване на З. се установява и от приложената разписка за връчване на същата, която не бе оспорена от жалбоподателя. От отразеното в разписката се установява, че З. е връчена на представител на жалбоподателя на 24.09.2014 г., което обстоятелство също сочи, че заповедта не е антидатирана.

Неоснователни са възраженията в жалбата за нищожност на ЗВР и изменящите я заповеди поради нарушения на чл. 112 и чл. 113 ДОПК. Процесната ревизия е възложена със ЗВР № 1200391 от 02.10.2012 г., издадена от Т. Т. В., на длъжност началник отдел „Контрол“ в дирекция СДО при ТД на НАП, оправомощена със заповед № РД-01-6/04.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП С., съгласно изискването на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Всички последващи заповеди за изменение на ЗВР са издадени от компетентни органи, съгласно чл. 113, ал. 3 ДОПК. ЗВР № 1300015 от 11.01.2013 г. е издадена от С. С. В., на длъжност началник сектор дирекция СДО при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Т. Т. В., съгласно Заповед № 4061-А/05.07.2012 г. на директора на ТД на НАП С.. Последващите заповеди за изменение на ЗВР, както и за спиране и възобновяване на ревизията, са издадени от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01 - 132 от 01.02.2013 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизионният доклад е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, съобразно срока за завършване на ревизията, определен със заповед № Р-2225-1200391-020-04/23.07.2014 г. Обжалваният РА е издаден от компетентен орган, спазена е предвидената в закона писмена форма, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обуславят незаконосъобразност или нищожност на РА.

Органите по приходите са установили, че дейността на „ [фирма] през ревизираните периоди е внос и търговия на едро с подправки /добавки/ за месопреработвателната индустрия.

I. Относно установените задължения по ЗДДС:

1. За данъчни периоди от м.01.2011 г. до м.10.2011 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 308 308,13 лв. по 50 фактури, издадени от [фирма], описани на стр. 51 от РД, с предмет доставка на стоки - различни по вид и количества добавки и подправки за влагане в производството на хранителни продукти.

За данъчни периоди от м.10.2011 г. до м.02.2012 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 134 635,53 лв. по 38 фактури, издадени от [фирма], описани на стр. 31 от РД, с предмет доставка на стоки - различни по вид и количества добавки и подправки за влагане в производството на хранителни продукти.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. На основание чл. 45 от ДОПК на доставчиците са извършени насрещни проверки, документирани с ПИНП № 2225-8-12000391-2/06.03.2013 г. относно [фирма] и ПИНП № 2225-8-12000391-1/05.03.2013 г. относно [фирма].

В хода на ревизията от ревизираното дружество и от доставчиците са представени заверени копия от процесните фактури, договори и приемо - предавателни протоколи, както и счетоводни справки за отразяване на фактурите в счетоводството им.

Установява се, че с договор за съвместна дейност от 14.10.2011 г. [фирма] възлага на [фирма] да сключва от свое име и за своя сметка търговски сделки за доставка на стоки за хранително-вкусовата промишленост, с посочени от [фирма] доставчици, с които има право да договаря условията и цената на доставката, като след закупуване и получаване на стоката [фирма] се задължава да я продаде само и единствено на [фирма].

Към всяка от процесните фактури, издадени от [фирма], са приложени приемо-предавателни протоколи, в които се съдържа описание на стоката, но не са посочени имената на лицата предали и получили вещите, както и мястото на прехвърляне на собствеността върху същите.

Представени са доказателства за разплащане по доставките: банкови извлечения от разплащателна сметка на [фирма] в Р. Б., както и банкови извлечения от разплащателна сметка на [фирма] в Ю. България АД. Представен е Договор за прехвърляне на вземане /цесия/ от 15.02.2012 г., сключен между [фирма] - цедент и [фирма] – цесионер, с предмет: [фирма] възмездно /срещу 10000 лв./ цедира изцяло вземането си от длъжника [фирма], в размер на 287 172,41 лв. /по данъчни фактури, подробно описани в приложение към договора/ в полза на [фирма]. Фактурите, по които плащането е извършено чрез цесията са посочени в колона 7 на Таблица 1 от съдебно-счетоводната експертиза.

В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] е включило процесните фактури, издадени на [фирма] в дневниците за продажби и СД за ДДС през съответните данъчни периоди.

От [фирма] са приложени фактури за международен транспорт и ЧМР, с изпращач различни чуждестранни лица. Съгласно констатациите на ревизиращите органи, дружеството не е представило фактури от чуждестранните лица, вписани като изпращач в представените ЧМР, както и протоколи по чл. 117 от ЗДДС за начислен ДДС за ВОП. На [фирма] е извършена ревизия за установяване на задълженията за ДДС за периодите от

01.03.2010 г. до 18.01.2013 г., приключила с РА № [ЕГН]/27.09.2013 г. В хода на тази ревизия от [фирма] също не са представени протоколи по чл. 117 от ЗДДС и фактури от чуждестранните лица, вписани в товарителниците. От ревизиращите органи са изпратени искания за обмен на информация до данъчните администрации на основните доставчици, вписани като изпращач в представените ЧМР, в т.ч. до германската администрация за „Н. К. KG” DE[EИК]; до испанската администрация за „АПС - Ю. С.А. – Г.” - ESA61332318 и „Е. С. SL” - ESB17020884; до холандската администрация за „V.-S. B.V.”, - NL001930321B01. В резултат на горното са получени отговори, както следва: за „Н. К. KG” под референтен № 13448/06.03.2014 г.; за „АПС - Ю. С.А. – Г.” под референтен № 13390 от 01.11.2013 г.; за „V.-S.” под референтен № 13389 от 30.10.2013 г. и за „Е. С. SL”, ESB17020884 под референтен № 13391 от 18.10.2013 г.

В отговорите от чуждите администрации са изложени аналогични твърдения на чуждестранните дружества, според които същите са заявили, че нямат търговски отношения с [фирма], а с българския търговец [фирма]. Посочено е, че условията на доставка, датите на доставка и поръчките винаги са определяни от [фирма], но по искане на българския търговец фактурите са били издадени на друго лице - [фирма], тъй като последният е бил финансов посредник при извършването на споменатите сделки. Всички доставки са направени за [фирма], който е потвърждавал и получаването на стоките в ЧМР документите. [фирма] само е извършвало плащанията за [фирма]. Посочените чуждестранни лица са посочили едно и също лице за контакт - г-жа И. И., като в подкрепа е приложена и електронна кореспонденция, за да удостоверят, че са имали търговски взаимоотношения единствено с [фирма]. В получения отговор от германската администрация се сочи, че „Н. К.” е длъжно да коригира обобщените (V.) декларации и да обяви всички доставки като извършени за [фирма]. За „V.-S.” е посочено, че погрешно е декларирало вътреобщностните доставки към ДДС номера на [фирма], BG[EИК]. Потвърдено е, че базата данни във V. е коригирана.

Въз основа на приложени по делото заверени копия на хронологични регистри на счетоводни сметки от [фирма] приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза е констатирала осчетоводяването на спорните фактури, както следва:

- за начисленото вземане от клиент [фирма]: по дебита на сметка 411 – Клиенти, респективно по кредита на сметка 702 – Приходи от продажби на стоки с данъчната основа и по кредита на сметка 453/2 - Начислен данък за продажбите с ДДС по фактурите;
- за полученото плащане от клиента: по дебита на сметка 503/1 – Разплащателна сметка в лв., съответно по кредита на сметка 411 – Клиенти. Съгласно счетоводната експертиза, в счетоводството на [фирма] процесните фактури са осчетоводени, както следва:
 - за начисленото задължение към доставчик [фирма]: по дебита на сметка 3041 – Стоки на склад с данъчната основа и по дебита на сметка 453/1 - Начислен данък за покупките с ДДС по фактурите, респективно по кредита на сметка 4011 - Доставчици;
 - за извършеното плащане към доставчика: по дебита на сметка 4011 –

Доставчици, съответно по кредита на сметка 5034 – Разплащателна сметка в лв. Р..

Установява се, че на от 12.01.2011 г. между [фирма] и [фирма] е сключен договор с предмет: [фирма] възлага на [фирма] да сключва от свое име и за своя сметка търговски сделки за доставка на стоки за хранителната промишленост, с посочени от [фирма] доставчици, с които има право да договаря условията и цената на доставката, като след закупуване и получаване на стоката [фирма] се задължава да я продаде само и единствено на [фирма].

Към всяка от процесните фактури, издадени от [фирма], са приложени приемо-предавателни протоколи, в които се съдържа описание на стоката, но не са посочени имената на лицата предали и получили вещите, както и мястото на прехвърляне на собствеността върху същите.

В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] е включило процесните фактури, издадени на [фирма] в дневниците си за продажби и СД за ДДС през съответните данъчни периоди.

Въз основа на заверени копия на хронологични регистри на счетоводни сметки, оборотни ведомости, регистри по стойности и аналитичности на [фирма] съдебно-счетоводната експертиза е констатирала осчетоводяването на спорните фактури, както следва:

- за начисленото вземане от клиент [фирма]: по дебита на сметка 411/13 – Клиенти, респективно по кредита на сметка 702 – Приходи от продажби на стоки с данъчната основа и по кредита на сметка 453/2 - Начислен данък за продажбите с ДДС по фактурите;
- за полученото плащане от клиента: по дебита на сметка 503/3 – Разплащателна сметка в лв. – У. Б., съответно по кредита на сметка 411/13 – Клиенти.

От приложените по делото банкови извлечения и констатациите на съдебно-счетоводната експертиза се установява, че процесните фактури са платени по банков път.

Експертизата е констатирала, че в счетоводството на [фирма] спорните фактури са осчетоводени, както следва:

- за начисленото задължение към доставчик [фирма]: по дебита на сметка 3041 – Стоки на склад с данъчната основа и по дебита на сметка 453/1 - Начислен данък за покупките с ДДС по фактурите, респективно по кредита на сметка 4011 - Доставчици;
- за извършеното плащане към доставчика: по дебита на сметка 4011 – Доставчици, съответно по кредита на сметка 5034 – Разплащателна сметка в лв. Р..

Относно произхода на фактурираните стоки [фирма] е представило протоколи по чл. 117 от ЗДДС, с начислен ДДС за вътреобщностни придобивания, придружени с фактури, издадени от чуждестранни контрагенти, в които доставчикът е вписан като получател. [фирма] е представило и фактури за международен превоз и ЧМР.

За целите на ревизията са изпратени искания за обмен на информация, свързани с основните доставчици, посочени по фактурите от [фирма]: до испанската администрация за „E. C. SL” - ESB17020884 и за „F. SA” -

ESA17003849; до германската администрация за „Н. К.” - DE121747118, за „Р. Р.” G. - DE813640077 и за „J.-W. J. E.” G. L. & CO KG; до холандската администрация за „V.-S. T. F. E.”- NL001930321B01.

В резултат на горното са получени отговори, както следва: за „E. C. SL” отговор под референтен № 13548/11.10.2013 г.; за „F. SA” под референтен № 13552 от 22.11.2013 г.; за „Н. К.” под референтен № 13545 от 05.03.2014 г.; за „Р. Р.” G. под референтен № 13551 от 17.09.2013 г.; за „V.-S. T. F. E.” под референтен № 13547 от 30.10.2013 г. и за „J.-W. J. E.” G. под референтен № 13546 от 08.09.2014 г.

В така получените отговори са изложени аналогични твърдения на посочените чуждестранни дружества, съгласно които същите са заявили, че нямат търговски отношения с „ФДС КОНСУЛТ” Е., а с българския търговец [фирма]. В същите е посочено, че условията на доставка, датите на доставка и поръчките винаги са определяни от [фирма]. Сделките с [фирма] действително са били извършени, но по молба на българския търговец фактурите са били издадени на друго лице - „ФДС КОНСУЛТ” Е., тъй като последният е бил финансов посредник при извършването на споменатите сделки. Всичките доставки са направени за [фирма], който е потвърждавал и получаването на стоките в ЧМР документите. [фирма] само е извършвало плащанията за [фирма]. Посочените чуждестранни лица са посочили едно и също лице за контакт - г-жа И. И. (телефон: 0035929559743, имейл: [електронна поща]), като в подкрепа е приложена и електронна кореспонденция, за да удостоверят, че са имали търговски взаимоотношения единствено с [фирма]. В получения отговор от германската администрация се сочи, че „Н. К.” дължно да коригира обобщените (V.) декларации и да обяви всички доставки като извършени за [фирма]. За „V.-S.” е посочено, че погрешно е декларирано вътреобщностните доставки към ДДС номера на [фирма], BG[EИК], респективно - и ДДС номера на [фирма], BG[EИК] - другият издател на фактури към ревизираното лице/. Подчертава се, че базата данни във V. е коригирана.

Въз основа на събраните доказателства ревизиращите са формирали следните изводи:

[фирма] и [фирма] не са извършили реални доставки съгласно чл. 6 от ЗДДС към ревизираното лице. [фирма] е осъществило вътреобщностно придобиване на стоки от различни доставчици от ЕС, а [фирма] и [фирма] са фиктивни доставчици, включени във веригите от доставки, с цел данъчна измама. В подкрепа на този извод ревизиращите са достигнали след анализ на следните факти:

Съгласно представените доказателства търговските отношения на ревизираното лице с [фирма], съответно с [фирма] са се развивали на база сключени еднотипни договори между страните. Видно от същите [фирма] възлага на двете дружества, а последните се задължават да сключват от свое име и за своя сметка търговски сделки за доставка на стоки за хранителната промишленост, с посочени от [фирма] дружества - доставчици, като имат право да договарят с тях условията на доставката и им заплащат цена на доставката, а веднага след получаване на стоката [фирма] и [фирма] се задължават да предадат стоките само и единствено на [фирма]. В

договорите изрично е подчертано, че [фирма] през цялото време на изпълнение на договорите има право да влиза в контакт и да има кореспонденция с доставчиците на [фирма] и [фирма], включително и да получава от тях условията на конкретните доставки - цени, срокове за доставки и др. /чл. 2, т. 2 от договора с [фирма] и т.2.2. от договора с [фирма]/. В договорите е посочено също, че [фирма] и [фирма] дават изричното си съгласие [фирма] да има право да контактува с доставчика на стоката и да получава информацията относно договорената цена /чл. 3, т. 4 от договора с [фирма] и т.3.5 от договора с [фирма]/. Според чл. 3 от договора с [фирма] и точки 3.1, 3.2 и 3.3. от договора с [фирма], дружествата - изпълнители се задължават в седемдневен срок да направят заявка към съответното дружество-доставчик за закупуване на стоките, при спазване на заявеното от [фирма]. В договорите е записано, че в случай на неточно изпълнение на заявката, [фирма] не е длъжно да закупи, нито да заплати заявеното от него. Според чл. 4 от договора с [фирма] и т.3.6 от договора с [фирма] изпълнителите се задължават да доставят стоките до склада на [фирма] до един месец от получаване на заявката. В чл. 5 от договора с [фирма] и т.3.8 от договора с [фирма] е уговорено предаването на стоката да става с приемо-предавателен протокол или друг документ, като датата на доставката, посочена в този документ, се счита за дата на получаване на стоката от [фирма]. В чл. 6, т. 1 от договора с [фирма] и т. 4.1 от договора с [фирма] е записано, че транспортът на стоките до складовите помещения на [фирма] е за сметка на изпълнителите и е калкулиран във възнажението. В чл. 6, т. 1 от договора с [фирма] и т. 4.3 от договора с [фирма] е посочено също, че страните могат да договорят транспортът по конкретни доставки да бъде организиран от получателя, но разходите за него са за сметка на доставчика.

Според представените инвойси за предходни доставки от [фирма], основни доставчици са „F.“, „APC E.“, „H. K.“, „V. - S. B.V.“, и „J.-W.“, като са представени и инвойси за получаване по-малки по вид и количества доставки и от следните дружества: „C.“, „P.“, „D. O.“, „D. O.“, „D. G. & CO. KG“, „D. G. & CO. KG. B. S.R.L.“, и др. В част от представените от [фирма] товарителници, в клетка 2 като а получател на стоките е вписан [фирма], а в други - ревизирано дружество.

Позовавайки се на спецификата на международните товарителници /като договор за международен превоз/, ревизиращите са установили, че стоките от всички чуждестранни лица, сочени от [фирма], като негови предходни доставчици са приемани директно в склада на [фирма]. В основната част от представените от [фирма] товарителници, в реквизит място на разтоварване на стоките е вписан адрес: [населено място], кв. Д., [улица], в друга част от товарителниците е записано единствено [населено място], кв. Д., а в малка част посоченият адрес на разтоварване е непълен, като е посочено - [населено място]. Вписаният в товарителниците адрес - [населено място], кв. Д., [улица], е адресът на склада на ревизираното лице. Във всички товарителници, в клетка 24 за получил стоката е положен подпис и печат за [фирма]. В тази връзка приходните органи са се позовали на задължителните изисквания за попълване на международните товарителници и са изтъкнали,

че именно получателят на стоката попълва клетка 24, като вписва мястото и датата на доставката, подписва се и полага своя печат. С това превозната операция приключва, съответно превозвачът предава екземпляр 2 от товарителницата на получателя, а екземпляр 3 задържа за себе си.

В част от международните товарителници изрично в клетка 2 като получател е посочен [фирма]. Така например [фирма] е вписан като получател в ЧМР, без да се сочи [фирма] в приложените ЧМР към инвойсите от

следните лица: - С. - invoice № 1V/21022 от 30.05.2011 г. /ЧМР от 31.05.2011 г./; - VDN D. J. - invoice № 1444/09.05.2011 г./ЧМР с дата 13.05.2011 г./; - APC E. S.A. - invoice № 312698/25.08.2011 г. /ЧМР с дата на получаване не стоката 01.09.2011 г./; F. S.A. - invoice № E/20110101/28.07.2011 г. /ЧМР от 29.07.2011 г./; F. G. - E. C. SL invoice № E/20110167/27.07.2011 г. /ЧМР - 29.07.2011 г./; - H. - invoice №1189/22.07.2011 г. /ЧМР с дата 04.08.2011 г./; - D. G. & CO. KG по invoice 18202/27.06.2011 г. и № 18202/27.06.2011 г. /ЧМР с дата 04.08.2011 г./ - APC E. по invoice от 07.07.2011 г. /ЧМР - 07.07.2011 г./ и invoice № 32698/25.08.2011 г. /ЧМР с дата на получаване на стоката 01.09.2011 г./; - E. C. SL - invoice № E/20110139 /ЧМР с дата на получаване на стоката 13.07.2011 г./; - J.-W. invoice № 835613/30.06.2011 г. /ЧМР с дата на получаване на стоката – 06.07.2011 г./; - D. O. - invoice № 113803/15.06.2011 г. и № 31002 от 30.05.2011 г. /ЧМР с дата 15.06.2011 г. и 16.06.2011 г./ и др.

В представените от [фирма] фактурии други документи също е посочено участие на [фирма] в правоотношението, което последните отразяват. Така например в invoice № 7029/02.08.2011 г. от P., освен данните на [фирма] са налице и тези на [фирма]. Към invoice № 26/11 от 02.06.2011 г. от F. е приложен документ, в който като клиент е посочен и [фирма]. Във всички фактури от H. е вписан delivery address /адрес на доставката/: E. L., 1 V. Z. str, BG 1415 S., D..

От представените от [фирма] при насрещната проверка ЧМР и фактури ревизиращите са установили, че всички стоки по спорните фактури са доставяни директно до склада на [фирма], с адрес: [населено място], кв. Д., [улица].

Съобразно отговорите на чуждестранните администрации, ревизиращите са констатирани, че заявките са изготвяни и давани на чуждестранните доставчици от [фирма]. В случая цялата кореспонденция е водена от [фирма], а стоките са получавани директно в неговия склад. При горните факти органите по приходите са формирали извод, че ревизираното лице е фактическият получател на стоките, независимо че фактурите от чуждестранните дружества и тези за транспорт са издавани на [фирма] и [фирма].

Ревизиращите органи са констатирани, че посочените от [фирма] и [фирма] чуждестранни доставчици са били редовни доставчици на [фирма], като последното е декларирало ВОП от тях в отчетните си регистри по ЗДДС. [фирма] и [фирма] не са представили доказателства за собствени или наети складове, съответно данни за такива не са установени и от ревизиращите. В представените приемо-предавателни протоколи не е посочено място на предаване на стоките. От ревизираното лице и от двете дружества изрично са изискани доказателства за това, но такива не са представени.

От ревизираното дружество с вх. № 2553-06-1650/20.08.2014 г. е декларирано, че лицето, подписвало приемо - предавателните протоколи от страна на [фирма] е Х. С. В. – началник склад. Лицето, подписало приемо - предавателните протоколи от страна на [фирма] е Т. Я. Й., а от страна на [фирма] е М. Т.. Същевременно, в същите писмени обяснения ревизираното лице изрично е посочило, че лицата, които реално са предали стоките са водачите на камионите от различните транспортни /спедиторски/ дружества, които са доставили стоките до склада, находящ се в [населено място], [улица]. В тази връзка органите по приходите са подчертали, че фактическото предаване на стоките е ставало на [фирма] в неговия склад от водачите на камионите.

От ревизираното лице е изискана информация за представителите на [фирма] и [фирма], с които е контактувало, кое е лицето, оправяло заявките от името на [фирма], както и как е водена кореспонденцията. Дружеството е представило отговор, съгласно който по изпълнението на сключените договори е предоставяна информацията, отнасяща се до доставчиците, от които желае да доставят стоки, на Т. Й. - управител на [фирма] и М. Т. - управител на [фирма]. Информацията се изразявала основно в данни относно конкретните доставки, в т.ч. стоки, количества, срокове, които [фирма] иска да бъдат доставени, както и доставчикът, от който да бъдат доставени.

От ревизираното дружество са представени „документи“ без превод, именувани „О.“ и описани в придружително писмо с вх. № 2959#1/29.10.2012 г. като „заявки“ /без да се конкретизира към кого/. В тези документи, в раздел „name of the company“, са посочени различни имена, в т.ч. Н. К. – G., А. Е., Е., V. S. – Н. и др., а в табличен вид са описани различни по вид и количества стоки – подправки и добавки за хранителната промишленост. Органите по приходите са констатирани, че така представените документи не могат да се приемат като заявки от ревизираното лице към [фирма] и [фирма], тъй като същите не съдържат данни, които да ги свързват с тези лица. Не са представени и данни за обменени имейли или друга кореспонденция.

От [фирма] и [фирма] при насрещните проверки също са изискани доказателства относно водената търговска кореспонденция, както с чуждестранните контрагенти, така и с [фирма], но такива не са предоставени. В тази връзка ревизиращите са изтъкнали, че изпълнението на договорите сключени от ревизираното лице с [фирма] и [фирма] е обвързано с отправяне на заявки от ревизираното лице към тези дружества, но данни за такива липсват.

В хода на ревизията, от [фирма] са изискани писмени обяснения за критериите по които е избрал именно [фирма] и [фирма] за преки доставчици, както и за особеностите при уговаряне на доставките. Ревизираното лице е представило обяснения, съгласно които водещо при доставките от [фирма] и [фирма] е получаването на най-изгодна доставна цена на стоките, както и добри условия на разплащане. Доставките не са обезпечени по друг начин, освен с предвидените в договорите неустойки за некачествено или закъсняло изпълнение и с възможностите за предсрочно прекратяване на отношенията в случай на неизпълнение. В тази връзка

ревизиращите са извършили справки в търговския регистър, при които е установено, че [фирма] в годишна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за отчетната 2010 г. е посочило основен предмет на дейност „изграждане на инсталации“. За отчетния период 2010 г. дружеството декларира загуба, а в справка № 4 за пренасяне на данъчни загуби, декларира загуба за отчетните 2010 г., 2009 г., 2008 г. Дружеството не е декларирало ДМА. В подадената в търговския регистър ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2010 г. публикуваната от [фирма] е декларирало „други професионални дейности, некласифицирани другаде“. Дружеството няма нает персонал, декларира загуба за отчетния период в размер на 230 хил. лв., която да приспада в следващи години. Ревизиращите са приели, че няма икономическа логика именно с тези дружества да бъдат сключени договори за доставки на стоки и то – поръчвайки на същите да купуват стоки на значителни стойности, а [фирма] да им плаща при условията на отложено плащане.

С възражението срещу РД жалбоподателят е представил анекс № 2 към договора от 12.01.2011 г., сключен с [фирма]. В същия е посочено, че стоките, предмет на договора от 12.01.2011 г. ще бъдат доставяни за [фирма] директно в склада на [фирма]. Ревизираното дружество се задължава да приеме стоките, предназначени за [фирма] на отговорно пазене и да полага за тях необходимата грижа от добрия стопанин и търговец, за цялото време на съхранението им. С анекса е договорено също, че в случай на погиване на собствената на [фирма] стока по време на съхранението ѝ, [фирма] дължи заплащане на стойността ѝ в пълен размер. С възражението е представено и пълномощно, с което управителят на [фирма] упълномощава [фирма] да го представлява пред доставчиците му и пред транспортните фирми, превозващи стока, предназначена за [фирма], като има право да получава от името и за сметка на дружеството всякакви стоки и товари. В пълномощното е посочено, че [фирма] има право да подписва от името и за сметка [фирма] приемо - предавателни протоколи, ЧМР, транспортни и др. документи, удостоверяващи приемането на стоките от [фирма].

При така установената фактическа обстановка, в т.ч. и след анализ на представените с възражението доказателства, органите по приходите са приели, че се касае за данъчна измама, за която ревизираното дружество не само е знаело, но и активно е участвало при осъществяването ѝ. Установено е, че заявките до чуждестранните доставчици са изготвяни и изпращани от [фирма]. Ревизираното дружество е получавало стоките в склада си /видно от представените ЧМР, както и от събраните в хода на ревизията доказателства и документи, представени от чуждестранните доставчици/. По молба на [фирма] във фактурите, издавани от европейските контрагенти са посочени [фирма] и [фирма], като получатели по доставките. Органите по приходи са изтъкнали, че данъчната измама в конкретния случай е свързана със специфичните особености при начисляването на данъка при ВОП, въведени с приемането на ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г. и по конкретно - с т.нар. „самоначисляване“ на данъка. Посочили са, че при прилагането на режима на „самоначисляване“ по принцип не се дължи данък на държавния бюджет. При включването във веригите от доставки на фиктивните доставчици [фирма] и [фирма] ревизираното лице избягва принципа на „самоначисляването“

/едновременно да начисли и ползва ДДС, при което резултатът е нула/, а ползва само данъчен кредит, без да начисли ДДС.

На основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 вр. чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м.01.2011 г. до м.10.2011 г. общо в размер на 308 308,13 лв. по фактури, издадени от [фирма] и за данъчни периоди от м.10.2011 г. до м.02.2012 г., общо в размер на 134 635,53 лв., по фактури, издадени от [фирма].

Съгласно констатациите на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма] са включени в дневниците за продажби на доставчиците и в дневниците за покупки на [фирма], респ. в СД по ЗДДС, за съответните данъчни периоди. Експертизата посочва, че към всички процесни фактури, издадени от посочените дружества, са приложени приемно- предавателни протоколи. ДДС по фактурите е начислен по сметка 4531 – начислен данък при покупките, при жалбоподателя и по сметка 4532 – начислен данък при продажбите, при доставчиците. Вещото лице е заявило, че въз основа на представените му документи не е възможно да бъде определена цената, на която доставчиците са придобили стоките, за да се съпостави с цената, на която същите стоки са доставени на жалбоподателя. Експертизата е констатирала, че [фирма] е вложило получените стоки по процесните доставки за извършване на последващи облагаеми доставки към трети лица – негови клиенти.

След анализ на приетите по делото доказателства и установените въз основа на тях факти, настоящият съдебен състав формира следните правни изводи по отношение на установените задължения по ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]:

За законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по една облагаема доставка на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС е необходимо по категоричен начин да се докаже, че фактурираните от доставчика стоки са реално предадени и получени от получателя по доставката. Правото на данъчен кредит няма да възникне, а в случай, че се упражни, то ще е незаконосъобразно, ако се установи единствено, че стоките са договорени, съответно фактурирани, тъй като ЗДДС свързва това материално право с реалното прехвърляне на правото на собственост от доставчика на получателя, а не само с постигнатото съгласие между страните по доставката. Предвидените в Директива 2006/112 и в националния закон материалноправни условия за упражняване правото на приспадане данъчен кредит са следните: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. Данъчнозадълженото лице, което се позовава на правото на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност съгласно правилата за доказване по чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК), във вр. с § 2 ДР ДОПК.

В процесния случай представените от жалбоподателя доказателства във връзка със спорните фактури, издадени от [фирма] и [фирма], не установяват реалното изпълнение на доставките от посочените доставчици. Жалбоподателят и издателите на процесните фактури са представили договори и приемно-предавателни протоколи за стоките, но същите не удостоверяват по несъмнен начин, че получателят е придобил предмета на доставката, именно от сочените доставчици. Това е така на първо място, поради обстоятелството, че във всички приложени протоколи липсва посочване на мястото, на което са предадени стоките и имената на лицата, които са ги предали и получили. В приемно-предавателните протоколи единствено са посочени имената на представляващите дружествата, но не и лицата, които са извършили фактическото предаване/ приемане на вещите.

На второ място, съдържанието на процесните фактури и на приложените вторични документи – договори, приемно-предавателни протоколи, заявки и т.н., се опровергава от събраните от ревизиращите органи доказателства, при извършените проверки чрез обмен на информация за основните доставчици, посочени във фактурите, представени от [фирма] и [фирма]. В получените отговори от германската, испанската и нидерландската администрации са изложени аналогични твърдения на посочените чуждестранни дружества, съгласно които същите са заявили, че нямат търговски отношения с „ФДС КОНСУЛТ“ Е. и с [фирма], а с българския търговец [фирма]. Посочено е, че условията на доставка, датите на доставка, поръчките винаги са определяни от [фирма]. Сделките са извършвани с [фирма], но по молба на този търговец, фактурите са били издадени на другите дружества - „ФДС КОНСУЛТ“ Е. и [фирма]. Въз основа на документите и обясненията на чуждестранните доставчици е заявено, че всички доставки са направени за [фирма], който е потвърждавал и получаването на стоките в ЧМР документите. Посочените чуждестранни лица са посочили едно и също лице за контакт - г-жа И. И. (телефон: 0035929559743, имейл: [електронна поща]), като в подкрепа е приложена и електронна кореспонденция, за да удостоверят, че са имали търговски взаимоотношения единствено с [фирма]. По отношение на „Н. К.“ немската администрация сочи, че последното е длъжно да коригира обобщените (V.) декларации и да обяви всички доставки като извършени за [фирма]. За „V.-S.“ е посочено, че погрешно е декларирано вътреобщностните доставки към ДДС номера на [фирма], BG[EИК], респективно - и ДДС номера на [фирма], BG[EИК] - другият издател на фактури към ревизираното лице/. Подчертава се, че базата данни във V. е коригирана.

Въз основа на предоставената от чуждестранните администрации информация и документи, както и предвид констатациите въз основа на приложените от жалбоподателя и доставчиците му доказателства, ревизиращите органи са формирали извод за нереално изпълнение на процесните доставки от „ФДС КОНСУЛТ“ Е. и с [фирма], който се споделя от настоящия съдебен състав. Органите по приходите са изложили подробни и обосновани мотиви, че се касае за данъчна измама, за която ревизираното дружество не само е знаело, но и активно е участвало при осъществяването ѝ. В тази насока следва да се посочи, че представените при ревизията заявки до чуждестранните доставчици са изготвяни и изпращани от [фирма], което е

получавало стоките в склада си видно от представените ЧМР, както и от събраните в хода на ревизията доказателства и документи, представени от чуждестранните доставчици. Установено бе, че по искане на [фирма] във фактурите, издавани от европейските контрагенти са посочени [фирма] и [фирма], като получатели по доставките. Органите по приходи са изложили аргументи, че данъчната измама в конкретния случай е свързана със специфичните особености при начисляването на данъка при ВОП и по конкретно - с т.нар. „самоначисляване” на данъка. Посочили са, че при прилагането на режима на „самоначисляване” по принцип не се дължи данък на държавния бюджет. При включването във веригите от доставки на фиктивните доставчици [фирма] и [фирма] ревизираното лице избягва принципа на самоначисляването /едновременно да начисли и ползва ДДС, при което резултатът е нула/, а ползва само данъчен кредит, без да начисли ДДС.

При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /решения на СЕС по дела С - 80/11 и С- 142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. В разглеждания случай не се спори, че предметът на доставките е налице, но е доказано от ревизиращите органи, че доставките не са извършени от издателите на фактурите. Установено е по несъмнен начин, че стоките са получени по доставки, изпълнени от чуждестранни дружества – доставчици на жалбоподателя, а процесните фактури и приложените към тях вторични документи са фиктивно съставени, с цел доказване на неосъществени облагаеми доставки. Правилно ответният орган е посочил в решение № 907/16.06.2015 г., че отправяйки молба за издаване на фактура на трето лице до чуждестранните си контрагенти, [фирма] е създадо писмени следи за наличие на правоотношения с това трето лице, без такива правоотношения да са действително породени и изпълнени в правния мир. В тази връзка следва да се посочи, че съставянето на фактури, декларации и други документи (в случая приемно-предавателни протоколи) с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото данъчно-задължено лице (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективен елемент. В случая ревизиращите органи са установили чрез надлежно събрани доказателства, които не бяха опровергани в настоящото производство, че чрез по-късното фиктивно придобиване на собственост от други дружества - [фирма] и [фирма], жалбоподателят цели да придобие правото на данъчен кредит, като избегне начисляването на ДДС като реален получател по ВОП. В решение на СЕС по дело С-504/2010 се подчертава, че принципът за забрана за злоупотребата с право води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не

отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство, какъвто, с оглед установеното по делото, е настоящият случай. Създадената правна привидност за получаване на стоките по процесните доставки опровергава настъпването на данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, което е правопораждащ юридически факт на задължението на доставчика да начисли данъка по чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС. Начисляването на данъка е неправомерно, което обосновава правилността на отказа на ревизиращите органи да зачетат данъчното предимство на получателя на доставката с аргументи от чл. 70, ал. 5 от ЗДДС – в този смисъл решение № 2546/20.02.2019 г., постановено по адм. д. № 1953/2018 г. по описа на ВАС, I отделение.

По гореизложените съображения, настоящият съдебен състав приема, че с РА законосъобразно е отказано право на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 вр. чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, за данъчни периоди от м.01.2011 г. до м.10.2011 г., в общ размер на 308_308,13 лв. по фактури, издадени от [фирма] и за данъчни периоди от м.10.2011 г. до м.02.2012 г., общо в размер на 134_635,53 лв., по фактури, издадени от [фирма].

2. Относно доставките, фактурирани от [фирма]:

За данъчен период м.09.2011 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 50 000,00 лв. по фактури № 128/02.09.2011 г. и № 134/16.09.2011 г., издадени от посочения доставчик.

В хода на ревизията на [фирма] е извършена насрещна проверка, документирана с ПИМП № 2225-8-12000391-3/18.12.2012 г., съответно на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи.

Фактура № 134/16.09.2011 г. е с предмет на доставката „по договор“. Към тази фактура е приложен договор за маркетингова услуга от 04.04.2011 г., с който ревизираното дружество е възложило на [фирма] да извърши маркетингова услуга, свързана с проучване на финансовото състояние и платежоспособността на изрично изброени в приложение 1 към договора „рискови клиенти“ на възложителя. Посоченото в договора приложение 1 е представено от в хода на ревизията (приложение 17, л. 3557), въпреки твърдението на органите по приходите, че документът не е приложен.

Представен е приемо - предавателен от 15.09.2011 г., съгласно който [фирма] предава на [фирма] резултатите от проучването в писмен вид, под формата на документи. В същия е отбелязано, че страните удостоверяват предаването и с полагането на подписи на всяка страница от представените документи.

В хода на ревизията, във връзка с изпълнението на услугите от [фирма], са представени: документ, именуван „Суровини за хранително-вкусовата индустрия, потенциални доставчици и клиенти на [фирма]“ (приложение 15, л. 3261) и Разработка за финансово състояние и платежоспособност (приложение 17, л. 3556).

Във връзка с този договор [фирма] е предоставило писмени обяснения, в които твърди, че му е възложено да извърши проверки на платежоспособността на клиенти на ревизираното лице. Посочва, че възложената работа е извършена качествено и в срок, като е изразено ясно становище за възможностите за всеки отделен клиент и са дадени насоки за

бъдеща работа с проблемните клиенти. В обяснението се твърди, че за изпълняването на договора не е осъществяван директен контакт с неплатежоспособните длъжници. Информацията, която е събрана и анализирана за финансовото състояние на клиентите е получавана от интернет и публични регистри. Според писмените обяснения изпълнители по договора от 04.04.2011 г. са две физически лица - К. К. Р. и Д. И. Х.. В тази връзка ревизиращите са констатирани, че същите не са били на трудов или граждански договор в [фирма], а представените за тези лица разписки за изплатени суми са създадени за целите на насрещната проверка.

Ревизиращите органи са адресирали искания за представяне на документи до двете физически лица, но същите са отказали да получат пощенските известия от НАП, с които са им изпратени исканията.

В хода на ревизията е установено, че фактура № 128/02.09.2011 г. е с предмет на доставката „съгласно договор“. Представен е договор от 11.07.2011 г. за изготвяне на маркетингова разработка, с който ревизираното лице възлага на [фирма] да изготви маркетингова разработка относно възможностите за навлизане [фирма] на други алтернативни вътрешни и световни пазари от хранително - вкусовата промишленост, различни от месопрепарателния, като захарна и сладкарска промишленост, консервна промишленост, солодобив, хлебопреработваща, тютюнева, растително – маслена промишленост и др. В договора е предвидено, че изпълнителят следва да извърши маркетингово проучване и анализ на пазарите в страната и чужбина, както и на техните механизми, чиито задачи ще бъдат подробно описани в Анекс към договора. В хода на ревизията такъв анекс не е представен, въпреки че е изрично изискан, както от ревизираното лице, така и от доставчика. В договора е посочено също, че задължителен елемент от съдържанието на маркетинговата разработка е предложение от страна на изпълнителя за поетапно разпределение на пазара при необходимост. Предвидено е, че изпълнителят няма право да ползва подизпълнители. Уговорено е възнаграждение в размер на 150 000,00 лв. В чл. 5, т. 2 е посочено, че в случай, че в резултат от извършеното маркетингово проучване бъдат осигурени клиенти, с които ревизираното лице започне търговски отношения, то се дължи допълнително възнаграждение, извън това по договора.

Във връзка с договора са представени списъци от български и чуждестранни дружества, обединени под заглавието „Суровини за хранително - вкусовата индустрия, потенциални доставчици и клиенти на [фирма]“. Списъците съдържат единствено адреси на български дружества, а за чуждестранните дружества посочване на съответна държава, като липсва информация на кой адрес може да бъде открито съответното лице, в случай че бъде избрано за партньор /липсват съществени данни за град, улица/.

Органите по приходите са констатирани, че от [фирма] не са представени доказателства относно търговската му репутация сред бизнес средите като надежден партньор при маркетингови проучвания. Приели са, че от представените доказателства не може да бъде установено по какви критерии са избирани потенциалните доставчици и клиенти, откъде и по какъв начин е черпена информация за тях, както и какво точно представлява тя.

При преглед на представените от [фирма] оригинали на документи е установено, че дружеството разполага с идентични по номера, дати и стойности фактури, но с различен предмет на доставката. На 02.09.2011 г. от [фирма] е издадена фактура № 128. Съгласно оригинала на фактурата, предмет на доставката е „съгласно договор“. Установено е, че [фирма] разполага с още един оригинал на фактура № 128 от 02.09.2011г., на същата стойност, но в нея като описание на сделката е вписано „маркетинг и проучване на представяне на нови продукти в месопреработването“.

[фирма] е издало фактура № 134/16.09.2011 г. Съгласно оригинала на фактурата предмет на доставката е „съгласно договор“. [фирма] разполага с още един оригинал на фактура № 134 от 16.09.2011 г., на същата стойност, но в нея като описание на сделката е вписано: „осигуряване на пазар в месопреработващия сектор“. Посочените четири фактури са подписани от представляващите дружествата.

Ревизиращите органи са посочили, че съгласно действащото законодателство сгрешени данъчни документи следва да се анулират и да се съставят нови. В случая това не е осъществено от доставчика, а напротив [фирма] разполага с различни варианти на данъчните документи. Оригиналите на документите са иззети от данъчните органи с Протокол за предприети действия за обезпечаване на доказателства от 25.02.2013 г.

На основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м.09.2011 г. в размер на 50 000,00 лв. по фактури, издадени от [фирма].

Съгласно приетата по делото съдебно-икономическа експертиза договора на жалбоподателя с [фирма] от 11.07.2011 г. за изготвяне на маркетингова разработка, за което е издадена фактура № 128/02.09.2011 г., е извършено възложеното проучване на потенциални чуждестранни производители и доставчици на суровини за хранително-вкусовата промишленост, както и на потенциални български клиенти, с които жалбоподателят - възложител да установи търговски отношения за навлизане на други вътрешни и световни пазари на тези суровини. Информацията от извършеното проучване е документирана в изготвената маркетингова разработка озаглавена „Суровини за хранително-вкусовата индустрия, потенциални доставчици и клиенти на [фирма]“. Към разработката са предоставени 204 броя офертни продуктови проспекта на чуждестранни производители и потенциални доставчици на добавки (суровини) за хранително-вкусовата промишленост. Според експертизата, не е изпълнено заданието по чл. 1, ал. 2 от договора, тъй като не е сключен предвиденият анекс с подробно описани задачи за извършване от Изпълнителя на маркетингово проучване и анализ на пазарите в страната и чужбина и на техните механизми. Констатирано е, че е извършено проучване на финансовото състояние и платежоспособността на отделни длъжници на [фирма] изброени в приложение № 1 на Договор за маркетингова услуга от 04.04.2011 г., възложено на [фирма] от жалбоподателя, за което е издадена фактура № 134/16.09.2011 г. Резултатът от направеното проучване на финансовото състояние и платежоспособността на изрично изброените клиенти в приложение № 1 към договора длъжници отговаря на заданието

като предмет на договора в чл. 1, ал. 1.

Съгласно констатациите на приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, процесните фактури, издадени от [фирма] са включени в дневника за продажби на доставчика и в дневника за покупки на [фирма], респ. в СД по ЗДДС, за съответните данъчни периоди. Експертизата посочва, че към фактурите, издадени от [фирма], са приложени приемно-предавателни протоколи. ДДС по фактурите е начислен по сметка 4531 – начислен данък при покупките, при жалбоподателя и по сметка 4532 – начислен данък при продажбите, при доставчика.

След анализ на приетите по делото доказателства и установените въз основа на тях факти, настоящият съдебен състав формира следните правни изводи по отношение на установените задължения по ЗДДС по фактурите, издадени от [фирма]:

Между страните не се спори, а от приетите по делото писмени доказателства се установи по категоричен начин, че жалбоподателят е разполагал с по два оригинални екземпляра от всяка от процесните фактури, издадени от [фирма], като документите са с идентично съдържание по отношение на основните реквизити – номер и дата на издаване, стойност и начислен ДДС, но с различен предмет на доставката (разликата е описана по-горе в решението). Заверени копия от различните екземпляри на процесните фактури са приложени от ответника в хода на съдебното производство (л. 842 от адм.д. № 6450/2015 г.). Наличието на два различни по съдържание екземпляра от всяка от процесните фактури сочи на неправомерното поведение както на доставчика, така и на получателя по доставките, у когото са се намирали посочените първични счетоводни документи в различни екземпляри. Както правилно са посочили ревизиращите органи и ответникът, в случай на допусната грешка при съставяне на данъчните документи, същите е следвало да бъдат анулирани по съответния ред, нещо което не е изпълнено от доставчика. Вместо това, различните екземпляри от фактурите са оставени на разположение на [фирма].

На следващо място, съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС абсолютна предпоставка за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е притежаването на данъчен документ, съставен съгласно изискванията на чл. 114 от ЗДДС. С последната норма (чл. 114 ЗДДС) са регламентирани задължителните реквизити на фактурата, като според т. 9 фактурата следва да съдържа описание на количеството и вида на стоката или съответно вида на услугата. Нормата на чл. 178 от Директивата изрично сочи, че притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 220 - 236, е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС и в Решението по дело С-271/2012, постановено при сходен фактически състав, а именно, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на стоки/услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. В разглеждания случай,

представените фактури, с предмет на доставка „по договор“, не отговарят на изискването на чл. 71, т. 1 вр. чл. 114 от ЗДДС, тъй като не съдържат описание на количеството и вида на стоката или съответно вида на услугата. Предметът и на двете фактури е „доставка по договор“, който може да се отнесе към всеки действаш договор, по който жалбоподателят е страна. Не са посочени дати на сключване на договорите, както и видът на договорените доставки, в т.ч. липсват данни дали се касае за доставки на стоки или на услуги. Липсата на тези нормативно изискуеми реквизити пречатства обективното обвързване на първичните счетоводни документи със съставените вторични такива и с представените договори.

Представените от жалбоподателя доказателства във връзка със спорните фактури, издадени от [фирма], не установяват и реалното изпълнение на доставките на маркетингови услуги. В представените приемно-предавателни протоколи също липсва ясно и конкретно описание на предадения и приет резултат от договорите – не са описани получените документи, тяхното съдържание и формата, в която са изготвени. Липсата на тези основни реквизити както във фактурите, така и в съставените вторични документи, пречатства установяването на реалното съдържание на договорените услуги и съответно преценката дали същите са действително изпълнени от доставчика и в какъв обем.

В допълнение на гореизложеното следва да се посочи, че представените по делото документи във връзка с изпълнението на услугите от [фирма] – документ, именуван „Суровини за хранително-вкусовата индустрия, потенциални доставчици и клиенти на [фирма]“ (приложение 15, л. 3261) и Разработка за финансово състояние и платежоспособност, не доказват, че фактурираните доставки са изпълнени съобразно договореното им съдържание и че действително са изготвени от доставчика. В така представените документи, а и в приложените от жалбоподателя в хода на съдебното производство доказателства, във връзка с изпълнението на доставката, липсват каквито и да е данни, че са изготвени от служители на доставчика или от негови подизпълнители. Също така, в приетата по делото съдебно-икономическа експертиза изрично е посочено, че договорът, сключен от жалбоподателя с [фирма] на 11.07.2011 г. за изготвяне на маркетингова разработка, не е изпълнен в частта по чл. 1, ал. 2. Независимо от това, предметът и стойността по фактурата не са изменени и начисленият ДДС е деклариран в пълен размер.

I. Относно установените задължения по ЗКПО:

За 2011 г. е установен допълнително корпоративен данък в размер на 146 553,79 лв.

При ревизията е установено, че като разход за отчетната 2011 г. /балансова стойност на продадени активи/ е отразена сума в размер на 1 215 537,95 лв. Това е сумата на изписаните от склада стоки, закупени от [фирма] /256 540,72 лв. / и [фирма] /958 997,23 лв./.

Ревизиращите не са признали тези разходи, предвид установеното в частта по ЗДДС за доставките от [фирма] и [фирма], като са мотивирали извод, че същите не отразяват вярно стопанските операции. Приели са, че е налице хипотезата на чл. 10, ал.1 от ЗКПО, поради което и на основание чл. 26, т. 2

вр. чл. 16, ал.1 от ЗКПО финансовият резултат за 2011г. е увеличен със сумата от 1 215 537,95 лв., представляваща сумата на данъчните основи по фактурите издадени от тези дружества и признати като разход от ревизираното дружество през 2011 г.

Установено е, че [фирма] е осчетоводило като разход за външни услуги сума в размер на 250 000 лв. по фактурите, издадени от [фирма]. Позовавайки се на констатациите в частта по ЗДДС, относно фактурите от [фирма], органите по приходите са увеличили счетоводния финансов резултат за 2011 г. със стойностите по тези фактури, на основание на основание чл. 16, ал.1 вр. чл.16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 10, ал. 1 от същия закон.

Настоящият съдебен състав приема, че РА е законосъобразен, в оспорената част на установените задължения по ЗКПО.

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на [Закона за счетоводството](#), отразяващ вярно стопанската операция. Предвид мотивите, изложени по-горе в решението, относно отказа на право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], следва да се приеме, че същите не отразяват вярна стопанска операция по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и заплатеното възнаграждение не е за реално осъществени доставки, поради което законосъобразно е извършена корекция на финансовия резултат на жалбоподателя, в посока на увеличение, в резултат на което е определен корпоративен данък за донасяне в размер на 109 397,59 лв. и са начислени лихви в размер на 29 381,52 лв.

По гореизложените съображения, настоящият съдебен състав приема, че ревизионният акт е правилен и законосъобразен, в оспорените преда съда части, а жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

На основание чл. чл. 161, ал. 1 ДОПК и с оглед изхода на делото жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на дирекция "ОДОП" С. юрисконсултско възнаграждение в размер 10 452,52 лева (десет хиляди четиристотин петдесет и два лева и петдесет и две стотинки), съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

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

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-2225-1200391-01/18.11.2014 г., издаден от Н. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., в частта, потвърдена с решение № 907/16.06.2015 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., с която са определени следните задължения: - по ЗДДС, в общ размер на 492 943,66 лв., произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от

[фирма], [фирма] и [фирма], заедно с начислени лихви за забава в размер на 160 528,96 лв.; - допълнителен корпоративен данък за 2011 г. в размер на 109 397,59 лв., заедно с начислени лихви в размер на 29 381,52 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – [населено място] сума в размер на 10 452,52 лева (десет хиляди четиристотин петдесет и два лева и петдесет и две стотинки), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: