

РЕШЕНИЕ

№ 2814

гр. София, 25.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 17.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **5325** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Конта 2015“ ЕООД представлявано от управителя Е. П., чрез адв. М. срещу Ревизионен акт № Р – 22221121002994 – 091 – 001/10.01.2022 г., потвърден в обжалваната част с Решение № 535/11.04.2022г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са установени задължения по ЗДДС на „Конта 2015“ ЕООД за данъчни периоди от месец октомври 2020 г. до месец декември 2020 г. общо в размер на 18 214 лева и са определени лихви за забава общо в размер на 1 986,47 лева.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като нищожен, поради липса на териториална компетентност на издателите му, алтернативно като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон и при съществуване на нарушение на административнопроизводствените правила. Правят се възражения, че неправилно не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Майо ПРО“ ЕООД при наличие на законовите предпоставки за това. Жалбоподателят се позовава на съдебната практика на ЕСПЧ, СЕС и ВАС на РБ.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя, адв. М. поддържа жалбата. Претендира разности.

Ответникът – директорът на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт М. прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 2146лв.

Съдът, след преценка на доводите на страните и въз основа на доказателствата по делото, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221121002994-020-001 от 25.05.2021 г., връчена на 14.06.2021 г. електронно по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на „КОНТА 2015“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.10.2020 г. до 31.12.2020 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване на ЗВР тече указаният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 14.09.2020 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на ревизията е продължен до 12.11.2021 г. За целта са издадени Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221121002994-020-002 от 14.09.2021 г., връчена електронно на 24.09.2021 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221121002994-020-003 от 13.10.2021 г., връчена електронно на 13.10.2021 г.

Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 3 от ДОПК със Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-287 от 10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221121002994-092-001 от 26.11.2021 г., връчен електронно ведно с доказателствата на 10.12.2021 г. Дружеството не е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221121002994-091-001 от 10.01.2022 г., издаден от И. Х. К. – орган, възложил ревизията, и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

За ревизираните периоди извършваната от жалбоподателя икономическа дейност е покупка на стоки с цел продажба, онлайн търговия, рекламна и информационна дейност.

При справка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е вписано в Търговския регистър с капитал в размер на 10,00 лв. Същото няма собствени дълготрайно материални активи, включително недвижими имоти и моторни превозни средства. За ревизираните периоди няма деклариранни трудови договори по чл. 62, ал. 3 от Кодекса на труда /КТ/.

В хода на ревизията са предприети действия за събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане. За целта и на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на задълженото лице са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор са представени такива, описани и анализирани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него.

С Протокол №Р-22221121002994-П.-001 от 13.08.2021 г. са приобщени документи, събрани при направена проверка за установяване на факти и обстоятелства на доставчика „МАЙО ПРО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], приключила с Протокол №П-22221020204716-073-001 от 21.04.2021 г.

На основание чл. 45 от ДОПК е иницирирана насрещна проверка на „МАЙО ПРО“ ЕООД. За резултата е съставен Протокол за извършена насрещна проверка №П-222210221102855-141-001 от 20.07.2021 г. Установено е, че проверяваното дружество е било регистрирано по ЗДДС по чл. 100 от ЗДДС /по избор/ на 29.04.2020 г., но е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами, считано от 19.03.2021 г. В хода на проверката му е връчено искане за представяне на документи. В отговор са дадени писмени обяснения вх. №8625 от 02.07.2021 г. Заявено е, че са доставяни стоки на „КОНТА 2015“ ЕООД, за което между страните са подписвани приемо-предавателни протоколи, плащането е извършвано в брой. Посочено е, че стоките са закупувани от контрагенти в страни-членки на Европейския съюз, а именно от UX SPZOO, V. PL63126311481 и от EB G. S.R.O., V. SK2120369779. Представени са копия на издадените на жалбоподателя 12 фактури, копия от фактури, издадени от чуждестранните доставчици и хронологични регистри на счетоводни сметки. Допълнително в ТД на НАП В. Т., офис П. доставчикът е представил оферти и подписани с жалбоподателя приемо-предавателни протоколи.

Въз основа на представените документи ревизиращите са установили, че в представените от „МАЙО ПРО“ ЕООД хронологичните счетоводни регистри няма данни за съставилите ги лица, а в приемо-предавателните протоколи не са посочени лицата, предали стоките. След справка в информационната система на НАП ревизиращият екип е констатирал, че за процесните периоди доставчикът не е имал лица, наети на трудов договор.

При съобразяване на документите, представени от „МАЙО ПРО“ ЕООД при направената му проверка за установяване на факти и обстоятелства, органите по приходите са установили, че липсват данни за стоките, за които дружеството твърди, че са получени от вътреобщностно придобиване /В./. Установено е, че от UX SPZOO, V. PL63126311481, Полша е представена една фактура - №0...028 от 29.09.2020 г. за доставка на стоки по спецификация на стойност 2 000,00 евро /3 911,66 лв./. От EB G. S.R.O. е издадена фактура №2020...02027 от 09.02.2021 г., съответно за период, следващ фактурираните към жалбоподателя доставки. Фактурата е на стойност 5 000,00 евро /9 795,00 лв./ и също е за стоки по спецификация, без да са

конкретизирани по вид и количество.

Въз основа на представените от жалбоподателя фактури, спорни в настоящото производство, е установено, че доставките са с предмет стоки - якета, панталони, пуловери, тениски, описани по брой и размер, и услуги – изработка на печат на винил и рекламна табела. Представени са оферти и приемо-предавателни протоколи. Като място на доставка на стоките е посочен адрес в [населено място], [улица]/8. Посочено е, че транспортът е осъществяван с МПС рег. [рег.номер на МПС], с водач – Ц. Е. П.. Същият е вписан в офертите като лице за контакт, а в приемо-предавателните протоколи – като получател на стоките.

При справка в информационната система на НАП ревизиращите са установили, че собственик на моторното превозно средство е Е. А. П.. В отговор на връчено искане за представяне на документи същият е представил сключен с жалбоподателя Договор от 01.10.2020 г. за наем на МПС и свидетелство за регистрация на автомобил марка „Форд“, модел „Ф.“. Дадено е обяснение, че автомобилът се ползва при поискване от наемателя и се управлява от Ц. Е. П.. Договорена е наемната цена в размер на 1 440,00 лв., в която е калкулиран и разход за гориво. Посочено е, че данъчна декларация за облагане по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ наемодателят следва да подаде през 2022 г.

При справка в информационната система на НАП е установено, че наемодателят Е. А. П. не е подал декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ през 2021 г. за придобит доход през 2020 г. Не са представени и доказателства за стойността на изразходваното от жалбоподателя гориво.

При направена насрещна проверка на водача на МПС - Ц. Е. П., е установено, че в отговор на връченото му искане за представяне на документи същият е представил сключен с „КОНТА 2015“ ЕООД Граждански договор №001 от 28.09.2020 г. Съгласно договора, в качеството на изпълнител Ц. Е. П. се е задължил да организира получаване на стоки от доставчици на жалбоподателя и да ги предава на клиента „ДЕЛТА ГАРД“ ООД, както и да подписва всякакви документи, свързани с доставките, вкл. оферти и договори и да извършва плащания към доставчиците. Договорената за услугата сума е в размер на 2 100,00 лв. Представен е Констативен протокол от 01.03.2021 г. за приемане на извършената работа и сметка №8 от 02.07.2021 г. за изплатена сума в размер на 2 100,00 лв. Във връзка с доставчика „МАЙО ПРО“ ЕООД Ц. П. е заявил, че е контактувал с управителя на това дружество на място в офиса на дружеството. Посочил е, че всяка отделна доставка е получавана в офиса на доставчика, находящ се в [жк], [улица], а впоследствие доставките са предавани в офис на получателя „ДЕЛТА ГАРД“ ООД, находящ се в [населено място], [улица].

При проверка в информационната система на НАП е установено, че през процесните периоди Ц. Е. П. не е бил нает на трудов договор.

Въз основа на данни от регистъра на НАП органите по приходите са установили, че наемодателят Е. А. П. и водачът на МПС – Ц. Е. П., са свързани лица /баща и син/,

както и с В. Ц. П., осъществяваща счетоводната отчетност на жалбоподателя. Освен това е констатирано, че представляващата „КОНТА 2015“ ЕООД – Е. К. П., е съпруга на Ц. Е. П..

В отговор на Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221121002994-040-002 от 19.10.2021 г., връчено на нотариално упълномощения представител на задължения субект - В. Ц. П., в ТД на НАП В. Т., офис П. са постъпили писмени обяснения вх. №13877 от 28.10.2021 г. Посочено е, че получените от „МАЙО ПРО“ ЕООД стоки са били предмет на последваща продажба и са съхранявани на адрес в [населено място], [улица], ет. 3. Дадено е обяснение, че част от стоките са приемани от доставчика и в същия ден са предавани на купувача и че разходите за гориво са включени в наемната цена на наетото МПС. Посочено е, че за изминатия пробег са изготвяни месечни справки по конкретни доставки. Приложени са описаните по-горе граждански договор, сключен между жалбоподателя и водача на МПС, ведно с констативен протокол и сметки за изплатени суми, договор за наем на МПС и сметка за изплатена сума на наемодателя, счетоводни регистри, обратна ведомост за процесните периоди и справки за изминат пробег за месеците октомври, ноември и декември 2020 г.

В отговор на връчено на електронния адрес на жалбоподателя Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221121002994-040-003 от 19.11.2021 г., е изпратено обяснение по електронен път. Посочено е, че Ц. Е. П. не оперира с банковите сметки на дружеството и няма спесимен.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са направили извод за фиктивност на доставките, фактурирани на задължения субект от „МАЙО ПРО“ ЕООД. В подкрепа на това е са се мотивирали, че доставчикът няма техническа и кадрова обезпеченост за извършване на търговски сделки, а при проследяване на предходните доставчици също не се установява наличие на такава. Конкретно е визиран единствения доставчик на „МАЙО ПРО“ ЕООД за процесните периоди - „ЖОРДИ 2019“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Констатирано е, че и това дружество е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС. Относно твърденията на доставчика за осъществени В. е установено, че липсват документи, от които да е видно къде са разтоварвани и съхранявани стоките от В.. Във връзка с твърденията за нает автомобил, в чиято наемна цена са включени разходи за гориво, ревизиращите са посочили, че такива данни не са представени и освен това в противовес на икономическата логика е да се договаря наемна цена, без да е ясно какви количества гориво и на каква стойност ще бъдат закупени и изразходвани при експлоатацията на автомобила. Предвид наличието на свързаност по смисъла на §1, т. 3, б. „а“ от Допълнителните разпоредби на ДОПК между пълномощника на „КОНТА 2015“ ЕООД и лицата, с които е сключен договор за наем на МПС и граждански договор за управлението на автомобила, ревизиращите са направили извод, че се касае за документи, съставени за нуждите на ревизионното производство, а не за реално съществуващи договорни отношения.

По така изложените съображения и предвид липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС ревизиращият екип е приел, че на жалбоподателя не се

следва право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „МАЙО ПРО“ ЕООД, общо в размер на 17 408,00 лв. Видно от Таблица 3, към РА, на ревизирия субект са установени задължения за ДДС общо в размер на 18 214,00 лв., в т. ч. деклариран, но невнесен от дружеството данък и лихви за забава в размер на 1986,47 лв.

Жалбоподателят оспорва по административен ред РА в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 408,00 лв.

След проверка и преценка на документите, представени от жалбоподателя и от доставчика в хода на ревизията, решаващият орган намира, че задълженото лице не се е справило с доказателствените си задачи и не установило наличието на реално извършени сделки. Приема, че са налице формално изготвени документи, зад които фактически не стои нищо и това обстоятелство е известно и няма как да не е известно на ревизирия субект.

Във връзка с издадените от доставчика фактури №10...020 от 26.10.2020 г., №10...021 от 28.10.2020 г., №30...02 от 29.12.2020 г. и №30...01 от 23.12.2020 г, които са с предмет - изработка и печат на винил 600/200 см, 600/150 см и 500/200 см , рекламна табела 1000/500 мм, копирна хартия А4, в хода на ревизията не е дадено обяснение. Към фактурите са приложени оферта [ЕГН] от 15.10.2020 г., ведно с приемно-предавателен протокол №0...04 от 26.10.2020 г., оферта [ЕГН] от 17.10.2020 г., ведно с приемно-предавателен протокол №0...05 от 28.10.2020 г., оферта [ЕГН] от 14.12.2020 г., ведно с приемно-предавателен протокол №0...012 от 29.12.2020 г. и оферта [ЕГН] от 08.12.2020 г., ведно с приемно-предавателен протокол №0...011 от 23.12.2020 г. Офертите и приемно-предавателните протоколи възпроизвеждат предмета на фактурите. Липсва конкретизация относно съдържанието и оформлението на рекламните табели и винила, както и данни къде доставчикът е извършил изработката им и от кого са осигурени материалите. Органът счита, че е налице формално съставени документи с идентично съдържание, но с различни наименования – фактура, оферта и приемно-предавателен протокол.

Същите изводи са изведени и относно фактурите за доставка на стоки. И в този случай офертите и приемно-предавателните протоколи възпроизвеждат съдържанието на първичните счетоводни документи. Офериран са доставки на дрехи – якета, тениски и панталони, но е посочен само размер, брой, единична и обща цена. В офертата няма данни, каквито обичайно се изискват при наличното на пазара на многообразие от такъв вид стоки. Например не е посочен материал за изработка, цвят и модел на дрехите. Няма информация дали се оферира мъжки или дамски облекла. В даденото от жалбоподателя писмено обяснение по Искане за представяне на документи №П-22221421175946-040-001 от 15.10.2021 г., е посочено, че се касае за работно облекло, но такива данни липсват във фактурите, офертите и приемно-предавателните протоколи. В приемно-предавателните протоколи допълнително е вписано място на склад на доставчика – [населено място], [улица], магазин 8. При направена проверка на „МАЙО ПРО“ ЕООД за установяване на факти и обстоятелства е констатирано, че на този адрес не се намира офис или търговски обект на проверяваното дружество. За резултата от проверката е съставен Протокол №1615812 от 06.01.2021 г., който е

приобщен към доказателствата, събрани в хода на процесната ревизия.

За доказване на извършения транспорт жалбоподателят е представил Договор за наем от 01.10.2020 г., но не и доказателства за предаване на автомобила от наемодателя на наемателя. Видно от чл. 7, ал. 1 на договора наемодателят се е задължил да предостави вещта, предмет на договора във вид и състояние, отговарящо на ползването, за което е наета и заредена с гориво по предварително уточнено количество. Няма документ, удостоверяващ изпълнение на това задължение, нито такъв, от който да е видно с какво количество е заредено МПС.

Решаващия орган намира за недоказана и твърдяната от жалбоподателя последваща реализация на фактурираните му стоки към клиента „ДЕЛТА ГАРД“ ООД, тъй като отново са представени идентични по съдържание фактури и приемо-предавателни протоколи, като е възпроизведено съдържанието на фактурите, издадени на задълженото лице от „МАЙО ПРО“ ЕООД. При това текст в подписаните с „ДЕЛТА ГАРД“ ООД протоколи свидетелства за наличие на формално изготвени документи, неотчитащи вида и характеристиката на конкретните доставки. Например към издадената от жалбоподателя фактура №0...041 от 15.12.2020 г. е приложен приемо-предавателен протокол №0...041 от 15.12.2020 г. за доставка на якета, панталони и пуловери. В протокола е посочено, че всички стоки са получени без дефекти, „...в пълна окомплектовка, годни за експлоатация“. Прието е, че не е ясно каква е пълната окомплектовка на фактурираните якета, пуловери и панталони и очевидно се касае за формално изготвени документи, зад които реално не стои нищо. В случая начисленият от жалбоподателя данък ще е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС, а не на основание реална търговска доставка.

Горните факти и обстоятелства, съпоставени с липсата на склад или друг обект, от които жалбоподателят и доставчикът му да извършват дейност, а това е констатирано и във връзка със сочения като предходен доставчик - „ЖОРДИ 2019“ ЕООД, дерегистрацията на прекия и предходния доставчици на основание чл. 176 от ЗДДС, а именно поради данъчни нарушения и с цел предотвратяване на данъчни измами, липсата на наети на трудов договор лица, обосновават тезата на органа, че се касае за фиктивно префактуриране по веригата от доставки, което няма как да не е известно на ревизирания субект.

Решаващия орган намира, че в процесния случай изборът на спорния доставчик не е извършен от жалбоподателя на база обективни

търговско-икономически критерии и задълженото лице не е целяло получаване на реални доставки на стоки и услуги, а само съставяне на данъчни документи, които да осигурят възможност за ползване на право на данъчен кредит за съответните периоди. Фактури, които не документират реално осъществени облагаеми доставки, са признати от Съда на Европейския съюз за документи с невярно съдържание. Цитира се заключението на Генералния адвокат по дело С-439/04 А. К., в което е посочено, че държавите-членки могат да сметат като участник в измама данъчнозадължено лице, което приспада ДДС, посочен във фактура, за която той знае или би трябвало да знае, че е изготвена неправомерно, а не в резултат на реално извършена доставка. Такъв оператор поема риска да бъде въввлечен в документна измама, при която няма движение на стоки и услуги, а е налице само фактуриране.

В хода на съдебното производство не са поискани и не са представени доказателства от жалбоподателя във връзка с твърденията му в жалбата и указанията за доказателствената тежест в процеса, дадени в разпореждане на съда от 30.06.2022 г.

Ответникът е представил доказателства за компетентност на органа, издал оспорения РА.

От правна страна съдът намира следното:

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 535/11.04.2022 г. директорът на Дирекция "ОДОП" е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установени данъчни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви. Датата на връчване на решението е 12.04.2022 г. Жалбата срещу ревизионния акт, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 21, 04, 2022 год/стр. 6/, поради което е и допустима.

Разгледана по същество, същата е неоснователна.

Общият принцип за териториалната компетентност относно актовете, издавани по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, а именно актовете, издавани от орган по приходите, съответно публичен изпълнител, е въведен с разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ДОПК, която гласи, че актовете по този кодекс се издават от орган по приходите от компетентната териториална дирекция. С нормата на чл. 8 от ДОПК е дадена подробна уредба на компетентните териториални дирекции

относно производствата по кодекса в зависимост от субектите, от чието име или срещу които е образувано административното производство.

Според чл. 112, ал. 2 от ДОПК ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Следователно първата преценка досежно компетентността следва да бъде направена относно това кой териториален директор е компетентен да определи съответно кой орган по приходите следва да възложи ревизия. В конкретния случай компетентната териториална дирекция се определя по правилата на чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК - това е тази дирекция, в чийто териториален обхват се намира седалището на дружеството.

Със Заповед ЗЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021г. на изпълнителния директор на НАП е оправомощен П. Д. –зам.изпълнителен директор на НАП да определи органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7 ал.1 и чл.8 от ДОПК. Със Заповед № З-ЦУ-1659/05.05.2021г.на зам.изпълнителен директор на НАП са определени органи по приходите , за които не се прилагат правилата на чл. 7 ал.1 и чл. 8 от ДОПК. В т. 3 от същата е посочен И. Х. К.. В случая със Заповед РД-01-287 от 10.05.2021г. директорът на ТД на НАП С. е възложила функциите на компетентен орган по чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК за служители, за които не се прилагат правилата на чл. 7 ал.1 и 8 от ДОПК, в това число на И. Х. К. – началник-сектор „Ревизии в отдел „Ревизии към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т.. Заповедите в хода на ревизията , както и самият РА са издадени от И. К., който е имал териториална компетентност да ги издаде. Следователно възраженията на жалбоподателя за липса на компетентност на издателя на РА и съответно нищожност на РА са неоснователни.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ фактическите констатации и съображения на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите и материалноправни изводи на органа по приходите. Доказателствата, послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред.

Ревизионният акт е издаден при правилно приложение на материалния

закон.

Признаването на получател по облагаема доставка на материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 от ЗДДС се обуславя от наличието на някое от условията, посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване на предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, задължително се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и/или на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и едва след това се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Според чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род (каквито несъмнено са дрехите по процесните фактури), собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. От своя страна, произходът на стоката не е от значение за възникване правото на данъчен кредит, а за стока с установен произход следва да се приеме тази, за която е доказано наличието на производител или вносител.

Според чл. 8 от ЗДДС, "услуга" по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Според чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, в търговеобщностното придобиване (В.), както и вносът на стоки по чл. 16. Разпоредбата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС установява, че данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена.

В случая, между страните няма формиран спор относно обстоятелството, че е изпълнено условието по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на получателя по доставката, издадени му от неговите преки доставчици, които са отразени в дневника му за покупките. Спорът е концентриран върху обстоятелствата- има ли изпълнени доставки и именно издателите на

фактурите ли са изпълнители на доставките, за които са издадени процесните фактури.

Тук е мястото да се посочи изрично, че данъчно събитие за целите на облагане с ДДС не е правоотношението между страните по доставката изобщо, а изпълнението на задължението за извършване на услуга, съответно доставка на стока. Съответно, субект на изпълнението следва да бъде единствено и само доставчикът, като осигуряването на изпълнение от друго лице няма за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит.

Също така, оборването на констатациите в оспорения РА относно липсата на реални доставки по процесните фактури е в тежест на жалбоподателя, съгласно чл. 170, ал. 2 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, което обстоятелство е изрично указано на жалбоподателя с нарочно разпореждане от 30.06.2021 г. (лист 99), като посоченото разпореждане е обективизирано и в призовката за насроченото по делото открито заседание.

Настоящата съдебна инстанция счита изводите на органите на приходната администрация за липса на предпоставки за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за обосновани и законосъобразни. Всички доказателства по процесните доставки са събрани в хода на ревизионното производство. След анализ на доказателствата са направени обосновани фактически установявания, които не са оборени в хода на съдебното производство. Въз основа на фактите законосъобразно е преценено, че няма реално осъществена доставка на стоки и услуги по процесните фактури.

Доколкото правото на приспадане на данъчен кредит възниква само при реалност на сделките, то правилно е отбелязано от органа, че съгласно Решение от 21 юни 2012 г. на СЕС по съединени дела C-8/11 MANAGEBEN KFT и C-142/11 P. D. и Решение от 31 януари 2013 г. по дело C-643/11 „ЛВК-56“ ЕООД, диспозитив, съгласно които правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател по фактурата да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка и получателят по фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11, 11, 2008 г по адм. Дело № 7052/2008 г на ВАС, решение № 15435/23, 11, 2011 год по адм. дело № 2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29, 03, 2012 год и решение от

03, 05, 2012 год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл. 154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя. При условията на главно пълно доказване, жалбоподателят не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство. Напротив приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства, поведението на доставчика на жалбоподателя успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите, свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури. От задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на СЕС по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства, не се доказва по категоричен начин, че именно доставчикът на „Конта 2015“ ЕООД – „Майо Про“ ЕООД е осъществил спорните доставки на стоки/услуги.

„Майо Про“ ЕООД е доставял на жалбоподателя през процесния период стоки- якета, панталони, пуловери, тениски, за които твърди, че са получени при осъществен В. от контрагенти в страни –членки на ЕС, но категорични доказателства за тези обстоятелства не са установени. Дружеството UX SPZOO е фактурирало стоки по спецификация, а другото дружество EB G. S.R.O е издало фактура, също за стоки по спецификация, но от дата 09.02.2021г. т.е за период, следващ фактурираните към жалбоподателя доставки. В хода на ревизията е извършена служебна проверка в ПП „VIES, модул „справка В.“ като не са констатирани данни за извършени доставки от Полша или други страни-членки. В хода на ревизията е установено, че единствен доставчик на „Майо Про“ ЕООД през проверявания период е „Жорди 2019“ ЕООД, но и за това дружество липсват доказателства за реално извършени доставки, същото не представя исканите документи, нито информация за облеклата и обектите, в които извършва дейност. Същото не разполага с техническа и кадрова обезпеченост. От представените от „Майо Про“ ЕООД счетоводни документи се установява , че същите не съдържат име на лицето, което ги е изготвило, а в останалите писмени доказателства е положен само подпис и печат, но не и посочено име и длъжност на лицето, което ги е подписало. Не са представени документи, от които да е видно къде са разтоварвани и съхранявани стоките, липсват доказателства за вид, цвят, модел, мъжки или дамски облекла са доставяни, нито за това да са работни облекла, в приложените приемо-предавателни протоколи не

са посочени лицата, предали стоките, а на посоченото място за склад на доставчика е установено, че липсва офис или обект на това дружество, дружеството не е имало наети лица по трудов или граждански договор, т.е. доставчикът не е разполагал с персонал за извършване на спорните доставки, транспортът се извършвал от Ц. П., съпруг на управителя на „Конта 2015“ ЕООД -Е. П. с автомобил, собственост на Е. П.- баща на Ц. П. Представен е договор за наем на автомобила между Е. П. и „Конта 2015“ ЕООД за период от 01.10.2020 до 31.12.2020г. срещу месечно възнаграждение от 1440 лв., в което е включено горивото, но разходно-оправдателни документи удостоверяващи количеството и цената на изразходеното гориво не са представени. Отделно от горното правилни са изводите на органа, че самият договор без наличие на посочените документи не позволява да се установи начина на изчисление на цената му, тъй като изначално не би могло да се предвиди какво количество гориво ще бъде изразходвано и на каква цена ще е закупувано. Самият Ц. П. работил по сключен с „Конта 2015“ ЕООД граждански договор, според който същият следва да организира получаването на стоки от утвърдените доставчици и предаването им на „Делта Гард“ ООД, да получава и подписва всякакви документи, да извършва разплащания към доставчиците за сметка на „Конта 2015“ ЕООД. Освен шофьор на посочения автомобил и доставчик, бил и лице за контакт в офертите на „Майо Про“ ЕООД към „Конта 2015“ ЕООД, а едновременно с това и получател на стоките в приемо-предавателните протоколи. Между ревизираното лице и неговият доставчик липсват договори, не става ясно как е избран именно този доставчик, липсват данни за кореспонденция, имейли. Всички тези фактически установявания и анализа на процесните документи и тяхното съдържание води до извод за нереалност на твърдените стопански операции.

По отношение на доставката на услуги – изработка и печат на винил 600/200см, 600/150см. и 500/200см., рекламна табела 1000/500мм, копирна хартия А4 са приложени оферти и приемо-предавателни протоколи, но от съдържанието им не се установява какво следва да бъде съдържанието и оформлението на рекламните табла и винила, липсват доказателства за наличие на материали за изготвянето им, кога и как са осигурени, къде са осъществени услугите, кои са лицата, извършили услугите.

Анализът на всички доказателства води до извод за наличие на документи, които не отразяват реални стопански операции, което от своя

страна е индиция за участие на самото ревизирано лица в злоупотреба с право.

Не се споделят твърденията на жалбоподателя, че от представените в хода на ревизията писмени документи следва обратния извод. Същите, както се посочи по-горе, са детайлно анализирани, съпоставени с наличните в НАП база данни и насрещни проверки, а направените изводи са мотивирани. Част от аргументите на жалбоподателя по същество нямат пряко отношение към правото на данъчен кредит, а отделните цитати от решението на директора на Дирекция „ОДОП“ /някои погрешно цитирани/ не само не са оборени, но и са потвърдени чрез обяснения в същия контекст.

Според съда за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Косвено доказателство за различно от изпълнителя лице извършило услугите по спорните фактури е отсъствието на достатъчно в качествено и количествено отношение заети лица. Съгласно обичайната търговска практика, за да защити собствените си икономически интереси, добронамереният търговец би предприел всякакви законосъобразни действия за осъществяване на контакт с контрагентите си и представяне на необходимите доказателства.

По делото липсват договори, от които да се установи конкретен предмет и договорености по отношение на обема на услугите, лицата, извършили услугите с нужната квалификация, техническа обезпеченост за извършването им и т. н. Относно рекламните материали не е ясно за чия сметка са същите, какво е посланието, как е избран изпълнителят. Липсват задания, поръчки, проекти и други документи, от които да се

установи предметът и техническите параметри на възложените услуги и да внесат яснота относно начина на изпълнението им и тяхното приемане. Не са представени и протоколи за предаване на резултата от извършените услугите. Видно от мотивите, изложени в т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело C-653/11 г., P. NEWEY на СЕС, услугата подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което се разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. С оглед това при извършване на преценка досежно реалността на престираните услуги е необходимо да се изследва дали при възлагането им страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида на услугите, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва да се прецени резултатът, който е предаден, съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи. Липсата на доказателства относно тези значими за правото на данъчен кредит обстоятелства е индичия за неосъществени реални стопански операции.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без да са получени стоките/услугите, упражняването по тях на право на приспадане на данъчен кредит е неоснователно. Без доставка с аргумент от чл. 25, ал. 2 от ЗДДС не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС за начисляване на данъка. Това определя начисляването на данъка, съдържащо във фактическия състав и издаването на процесните фактури /вж. чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/, като неправомерно /арг. в този смисъл и от т. 30 от решението на СЕС по дело C-642/11 заради отграничението за начисляването на ДДС при извършена облагаема сделка от дължимостта на ДДС на основание чл. 203 от Директивата за ДДС/ и изключващо правото на приспадане на данъчен кредит – чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

В същото време съставянето на данъчен документ с невярно съдържание може да се възприеме като част от данъчна измама /вж. т. 49 от решението на СЕС по дело C-285/09/ и ползването му да не осигурява претендираното данъчно предимство.

Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/, наличието на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС, получаването на

стоките/услугите по доставката /"... действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/ и отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/. Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В конкретния случай по изложените мотиви по същество не са опровергвани констатациите на приходния орган за липса на реални доставки, по които в съответствие с чл. 86, ал. 3 ЗДДС не се дължи начисляване на ДДС, т. е. начисляването на данъка от доставчика е неправомерно, което при условията на чл. 70, ал. 5 ЗДДС изключва правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя. Анализа на събраните доказателства обосновават законосъобразността на извода на органите на приходната администрация, че е налице само документално оформяне, без фактическо приемане – предаване и реално осъществяване на доставки на стоки/услуги от издателя на фактурите. В този смисъл издаването и използването от получателя за упражняване право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама/ решение на СЕС по дело С-285/09/.

По изложените съображения, жалбата е неоснователна и недоказана и следва да бъде отхвърлена.

На ответника се дължат разноски, съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК в размер на 2146 лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Конта 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Е. П., чрез адв. М. срещу Ревизионен акт № Р – 22221121002994 – 091 – 001/10.01.2022г., потвърден в обжалваната част с Решение № 535/11.04.2022г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С..

ОСЪЖДА „Конта 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] представлявано от управителя Е. П., да заплати на НАП – дирекция "ОДОП" сума в размер на 2146 (двехиляди сто четиридесети и шест) лева, представляваща

юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: