

РЕШЕНИЕ

№ 20422

гр. София, 13.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав, в
публично заседание на 20.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **2978** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „Висша Козметика“ ЕООД – [населено място], представлявано от К. С. Д. срещу Ревизионен акт № Р-22002224001990-091-001/30.10.2024г., поправен с РА за поправка на РА № П-22221124208876-003-001/11.12.2024г., издадени от Б. К. С. - орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 166/13.02.2025г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 118 420,51 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 87 726,15 лв. за доставки на стоки, документирани с 6 фактури, издадени от „Ати Къмпани“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и начислени лихви за забава в размер на 30 694,36 лв. за периодите м. 10.2020г., м. 11.2020г., м. 04.2021г., м. 05.2021г., м. 11.2021г. и м. 03.2022г. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че събраните при ревизията доказателства удостоверяват реалното извършване на доставките и изводът за липса на такива е формиран при неправилно интерпретиране на фактическата обстановка и в противоречие с пряко относимите по спора доказателства. Намира, че неправилно с РА на дружеството е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадени от „Ати Къмпани“ ЕООД 6 броя фактури, тъй като въпросното дружество е придобило същите от ВОП (деклариран преда НАП, с представени инвойси и документи за транспорт до България и т.н.), налице са

договори с него, фактури, описи към тях, документи за извършени плащания и т.н. В този смисъл счита, че са налице доказателства за реалност на доставките, поради което не следва да се отказва правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществото на спора, жалбоподателят, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата на изложените в нея подробни съображения. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22002224001990-020-001/23.04.2024г., връчена на 06.05.2024г. по електронен път, изменена със Заповеди № Р-22002224001990-020-002/01.08.2024г. и № Р-22002224001990-020-003/29.08.2024г., издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Висша Козметика“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.10.2020г. до 30.11.2020г., 04.04.2021г. до 31.05.2021г., от 01.11.2021г. до 30.11.2021г. и от 01.03.2022г. до 31.03.2022г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002224001990-092-001/14.10.2024г., срещу който не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22002224001990-091-001/30.10.2024г., издаден от Б. К. С. - на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена за орган, възложил ревизията с Решние Р-22002224001990-098-001/25.09.2024г. за изземване разглеждането и решаването на преписката, издадено от директора на ТД на НАП С., във връзка с прекратяване на служебното правоотношение на Ф. С. Й., считано от 03.09.2024г., и Т. Н. В. - ръководител на ревизията. С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 87 726,15 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви за ДДС в размер на 30 642,15 лв.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК от органите по приходите, издали РА, е издаден Ревизионен акт №П-22221124208876-003-001/11.12.2024г. за поправка па РА №Р-22002224001990-091-001 от 30.10.2024 г. /РАПРА/, връчен на 11.12.2024 г. Установено с, че в таблица 1 на РА, на ред 1, за данъчен период м. 10.2020г. не е отразено плащане в размер на 223, 55 лв., във връзка с което е направена корекция на сумите в колони 8 и 11 /табл. 1 в РА/, както и на дължимата лихва за периода, която от определената с РА в размер на 10 432,13 лв., е поправена на 10 484,34 лв., отразено съответно в таблица 3. В резултат на поправката, с РАПРА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 87 726,15 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви в размер на 30 694,36 лв.

Процесната ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение №484/10.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП С., с което на основание чл. 155, ал. 1 във връзка с чл. 155, ал. 4 от ДОПК, е отменен издаден на дружеството РА №Р-22221422003418-091-001/09.01.2024г. в частта на установени резултати по ЗДДС за данъчните периоди от 01.10.2020г. до 30.11.2020г., 04.04.2021г. до 31.05.2021г., от 01.11.2021г. до 30.11.2021г. и от 01.03.2022г. до 31.03.2022г., ведно със съответните лихви и преписката е върната

за възлагане на нова ревизия съгласно указанията в решението.

„Висша козметика“ е вписано в Търговския регистър /ТР/ на 13.02.2019г. като ООД. От 04.06.2024г. правната форма е променена на ЕООД. Регистрирано е по ЗДДС на 17.12.2019г. Основна дейност на дружеството е търговия на дребно с парфюмерийни, козметични стоки и тоалетни принадлежности. Дейността се осъществява в 3 наети магазина, находящи се в [населено място], [улица], [населено място], [улица] [населено място], търговски център THE MALL.

За извършените от дружеството продажби с РА не са коригирани декларираните данни, включително начисления ДДС.

Допълнително установените задължения произтичат от корекция на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 87 726,15 лв. по 6 фактури, описани на стр. 4 - 5 в РД, издадени от „Ати Къмпани" ЕООД за ревизираните периоди, на основание чл. 68, ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС. Вписаният във фактурите предмет на доставка е „плащане по опис на предадена стока“. От дружеството са представени описи, в които са отразени парфюмерийни и козметични продукти, описани по вид, количество, ед. цена и обща стойност.

Още при първата ревизия е установено, че едноличният собственик и управител на „Ати Къмпани" ЕООД - К. С. Д., е съдружник и управител и на ревизираното дружество, т. е. контрагентите са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „д“ от ДОПК. Двете дружества имат един и същ електронен адрес [електронна поща].

На доставчика е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изискани обяснения и документи във връзка с конкретни счетоводни операции по данни от представен при първата ревизия аналитичен регистър на сч. с-ка 304/7, по което не е получен отговор.

Въз основа на присъединени доказателства от първата ревизия и от ревизия на доставчика е направен анализ на стоковия поток по процесните фактури, отразен на стр. 8 в РД. Формиран е извод, че прекият доставчик не е разполагал с фактурираните към жалбоподателя стоки и представените описи към фактурите не удостоверяват действителни факти.

Ревизираното лице е представило товарителници, които не са кредитирани, т.к. в тях не са вписани адреси на натоварване и разтоварване на стоката. Освен това в товарителниците за артикул са посочени парфюми, описание - опис към съответната фактура и за количество - килограми, като тежестта на товара не съответства на броя артикули по описите, както следва: в товарителница към ф-ра №10...01052 е вписан превозен товар - 376 кг, а в описа са посочени 804 броя артикули, т.е. средната тежест на един артикул е 0,467кг; в товарителница към ф-ра №10...01130 е вписан товар - 104 кг, а в описа 92 броя артикули, т.е. средната тежест на един артикул е 1,130 кг; в товарителница към ф-ра №10...01055 е вписан товар 402 кг, а в описа - 695 броя артикули, т.е. средната тежест на един артикул е 0,578 кг. Предвид посоченото е прието, че представените товарителници не удостоверяват действителни факти и обстоятелства. Изтъкнато е, че товарителниците са частни свидетелстващи документи между свързани лица, поради което не се ползват с материална доказателствена сила.

Анализирани са и приобщените доказателства от извършена ревизия на доставчика „Ати Къмпани" ЕООД - представен аналитичен регистър на с-ка 304/7 – парфюми козметика за периода 01.01.2019г. -31.03.2022г. Констатирано е, че в посоченото ревизионно производство са налични документи за декларирани от доставчика БОП на стоки - парфюми и козметика от 4 чуждестранни дружества - AGEON GmbH, VIN DE815515747, XERJOFF GROUP S.P.A., VIN IT09547650011, EL NINO PARFUM s.r.o., VIN CZ25292285 и MAVIVE SPA,с VIN IT02159290275. Получената стока е осчетоводена по с-ка 304/7, но в представения регистър липсва аналитичност по вид и количества стоки. При извършената насрещна проверка на 14.08.2024г. на доставчика е

върчено ИПДПОЗЛ №П-22221924142278-040- 01/12.08.2024г., с което е изискана относима информация и доказателства във връзка с описаните осчетоводявания, но не е получен отговор.

Тъй като не е представена изисканата информация от доставчика по върченото му ИПДПОЗЛ, то според аналитичния регистър на 304/7, със счетоводни операции д-т 304/7 на к-т 414 на дати 30.06.2019 г. и 31.12.2019 г. на обща стойност 95 270,31 лв. и съответно д-т 414 на к-т 304/7 на дата 01.01.2020 г. на стойност 95 270,31 лв., е осчетоводено предаване на стока на „Висша Козметика“ ЕООД и съответно връщането ѝ, но по данните от дневник продажби на доставчика дружеството няма издавани фактури към ревизираното лице. Същевременно по данни от ЕКАФП на „Висша Козметика“ ЕООД е реализиран оборот от продажба на парфюми и козметика в периода от 13.03.2019 г. до 31.12.2019 г. в размер на 64 793,21 лв., което не кореспондира с осчетоводяването за връщане от страна на ревизираното лице на цялата стока, взета от доставчика, като непродадена.

Анализирани са и плащанията по спорните доставки. Представени са документи за плащания по банкови сметки, описани хронологично по фактури в таблица на стр. 9 - 11 в РД. От информационната база на НАП е установено, че 2 от сметките /[банкова сметка] и [банкова сметка]/ не са на „Ати Къмпани“ ЕООД и не е установено кой е техен титуляр, поради което е прието, че не е установен действителния получател на паричните преводи. Във връзка с преводи към банкова сметка [банкова сметка] от ревизираното лице е представено Споразумение за съвместно сътрудничество от 01.05.2023г., сключено между „Ати Къмпани“ ЕООД и „Ати Агро“ ЕООД ЕИК[ЕИК] /като двете дружества се представляват от К. Д., който е управител и на ревизираното дружество/. В споразумението е посочено, че „Ати Агро“ ЕООД предоставя на „Ати Къмпани“ ЕООД под наем за временно ползване своята банкова сметка [банкова сметка]. За извършените плащания по тази сметка, органите по приходите са приели, че не е удостоверено, че прекият доставчик „Ати Къмпани“ ЕООД е получател на паричните преводи.

С РА е формиран извод за липса на реални доставки по спорните 6 фактури, издадени от „Ати Къмпани“ ЕООД и на посочените по-горе правни основания е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 87 726,15 лв. В съответствие с посочените фактически и правни основания за корекция са изменени резултатите за спорните 6 данъчни периоди. С РАПРА са начислени лихви за просрочие в размер на 30 694,36 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 166/13.02.2025г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № Ж-0001-42/27.02.2025г, подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

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

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен

размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. По аргумент на цитираните разпоредби на директивата, транспонирани и във вътрешното законодателство, изискуемостта на данъка по доставката предполага наличие на осъществена облагаема доставка. По смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, доставката на услуга представлява фактическо престиране на определен резултат, вследствие извършването на определени дейности. Според чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. От анализа на посочената законова разпоредба се налага извод, че, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена такава. Друго необходимо условие за законосъобразно възникване и упражняване на право на данъчен кредит по пряка доставка е по безспорен начин да се установи получаването на стоката/ услугата от правоползващия именно от доставчика, посочен като такъв във фактурата.

В конкретния случай отказаното право на приспадане на данъчен кредит е обосновано въз основа на констатации за липса на доказателства за реално извършени доставки от издателя на процесните фактури „Ати Къмпани“ ЕООД. Ангажираните от жалбоподателя писмени доказателства не опровергават констатираното. От ревизираното лице са представени описи към фактурите, които с едно изключение, не съдържат подписи на лицата, които са приели и предали стоката. Липсват приемо-предавателни протоколи. Писмен договор между страните също не е наличен по преписката. Предвид липсата на счетоводни данни за придобити стоки от вида на фактурираните, обосновано е формиран извод, че описите не обективират действително предаване на стоките. Представените товарителници основателно не са кредитирани, предвид констатираната липса на данни за място на товарене и разтоварване. Доказателствената сила на товарителниците се разколебава и от установените несъответствия при съпоставка на вписаните килограми и брой артикули по описите, т.е. не е доказано че документираните с товарителниците превози, са на фактурираните парфюми и козметика.

Наличието на доставка е положителен факт и като такъв подлежи на доказване от задълженото лице, тъй като то черпи от това изгодни за себе си правни последици. Доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирания субект, който е декларира право на приспадане на данъчен кредит по

процесните фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Ревизираното лице не се справи с доказателствената си задача да обори по пътя на насрещно доказване изводите на органите по приходите. В случая е невъзможно получателят да не знае, че фактурите не отразяват реални доставки, след като е страна по тях, поради което и с декларирането им претендира право на данъчен кредит, за което знае, че не е възникнало.

Още при първата ревизия е установено, че на „Ати Къмпани“ ЕООД има извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.11.2018г. до 30.06.2020г., приключила с РА №P-22221220002806-091-001 от 19.03.2021г., в хода на която е направено посещение на наето складово в С., р-н И. - пазар, магазин 39,40 и 41, с цел извършване на инвентаризация на наличната стока, отразена в предоставените счетоводни документи. При проверката, в присъствието на управителя К. С. Д., е констатирано, че в обекта няма налична стока, за което е съставен Протокол №1748018 от 24.11.2020г.

Съдът намира за обоснован извода на ревизиращите за наличие на сделки с цел данъчна измама, генерираща незаконосъобразно право на приспадане на данъчен кредит за ревизираното лице и изкуствена конструкция с участието на свързани лица, управлявани от едно и също лице. Във връзка с последното, обективно се обосновава знанието за участие в сделки, целящи злоупотреба с ДДС. В подкрепа на извода за липса на реални доставки е и подробния анализ на плащанията, за които са представени доказателства за парични преводи по сметки, по които титуляри са неизвестни трети лица и дружество /отново свързано лице/, което не е издател на процесните фактури. В този смисъл не е доказано и получаване на плащане от доставчика.

В случая описите към фактурите, съдържащи информация за индивидуализация на стоките не са представени при първата ревизия, а едва след като изрично са изискани при втората ревизия. Доколкото двете страни по сделките се представляват от едно и също лице и ползват един и същ електронен адрес, показателна е и липсата на представена информация и доказателства във връзка с връченото ИПДПОЛЗ при извършената насрещна проверка на доставчика. Освен това, както ревизираното дружество, така и доставчика не представят аналитична счетоводна информация по видове и количество артикули. Във връзка с взетите счетоводни операции, обосноваващи изводите в акта, по предвидения в ДОПК ред са изискани обяснения и доказателства, но такива не са представени. Не е налице надеждна одитна следа по отношение на отчитаните от дружеството разходи, съответно упражняване правото на данъчен кредит за реално получени и

използвани на целите на дейността доставки. Надеждната одитна следа е налице, когато връзката между отделните документи и счетоводни операции е лесно и бързо установима и осигурява възможност за последващ данъчен контрол. В случая тези изисквания не са налице, а действията на ревизираното дружество и неговия доставчик, представлявани от един и същи управител, не сочат добросъвестност.

Въпреки формалното представяне на доказателства за предаването и приемането на процесните стоки, възможността на доставчика да извърши процесните продажби остава недоказана, т. к. дружеството фактически не разполага с такива от вида на фактурираните. Това обстоятелство обективно изключва неговото реално участие в документираните сделки, а пропуските в документирането им сочи на умишлено участие на лицето в данъчна измама. В този смисъл е практиката на ВАС: Решение №1607/14.02.2023г. по адм. д. №6390/2022г.; Решение №1909/21.02.2023 г. адм.д. №5095/2022г. Осмо отделение и др.

Съдът намира, че органите по приходите са направили обоснован извод, че не е доказано извършването на реални доставки по процесните 6 фактури, издадени от „Ати Къмпани“ ЕООД, поради което не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит. Предвид изложените съображения, съдът намира, че РА е правилен и законосъобразен в частта на установените задължения, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 9 386,82 лева съобразно чл.7, ал.2, т.5 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 118 420,51 лева/.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „Висша Козметика“ ЕООД – [населено място], представлявано от К. С. Д. срещу Ревизионен акт № Р-22002224001990-091-001/30.10.2024г., поправен с РА за поправка на РА № П-22221124208876-003-001/11.12.2024г., потвърден с Решение № 166/13.02.2025г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 87 726,15 лв. и са начислени лихви в размер на 30 694,36 лв.

ОСЪЖДА „Висша Козметика“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], ж.к. „Г. М. [жилищен адрес] представлявано от управителя К. С.

Д. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 9 386,82 /девет хиляди триста осемдесет и шест/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: