

РЕШЕНИЕ

№ 6022

гр. София, 16.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 26.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **2407** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕЙ ДЖИ ФРУТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от И. К., чрез адвокат М. Х., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.3, ап.7, срещу Ревизионен акт/РА/ №Р-22221521000431-091-001 от 07.10.2021г., издаден от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 53 от 10.01.2022г., издадено от Зам.директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите [населено място] на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.08.2018г., м.09.2018г., м.06.2019г. и м.07.2019г., ведно със съответните лихви и в частта, с която РА е изменен в частта на установените задължения за данъчен период по ДДС м.08.2019г., като е установен данък за внасяне в размер 2507,83лв., определяем на ДДС за внасяне в размер 721,83лв. със съответните лихви за забава за периода.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърди се, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на

практиката на СЕС. Подробни съображения излага в депозираната жалба вх.№53-04-104/02.02.2022г. по регистъра на Дирекция ОДОП С., прецизирана с жалба вх.№53-04-104-4 от 12.04.2022г.. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част, в която същият не е изменен, респ. отменен по административен ред.

В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява от адв.С., преупълномощена от адв. Х., която изразява искане жалбата да бъде приета за основателна. Претендира присъждане на разноски по списък.

Ответникът - директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт В., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Изразява искане жалбата да бъде отхвърлена, като счита, че въпреки множеството заключения по експертизите по делото, остават валидни съображенията на директора на Дирекция ОДОП С. относно изложените спорни факти, които счита, че не са доказани и към момента на приключване на съдебното дирене. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството.

Административен съд – София-град, III отделение, 67-ми състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР№Р-2222152000431-020-001 от 26.01.2021г., връчена по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК на 09.02.2021г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на „ЕЙ ДЖИ ФРУТ“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от 12.06.2018г. до 30.09.2020г. Издателят на ЗВР е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. /л.23-л.24 от делото/ на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ Р-22221521000431-092-001/20.07.2021г., връчен на дружеството на 27.07.2021г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено възражение, което органите по приходите приели за частично основателно.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА №Р-22221521000431-091-001/07.10.2021г., връчен по електронен път на 19.10.2021г., издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 9 809,90 лв. и са начислени лихви за просрочие в общ размер на 2 464,57 лв. Корекцията произтича от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчиците „ДАКСИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВАЛКО ПРОГРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИВЕЛА 09“

ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „РОНБРОС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Извършената ревизия е първа за спорните задължения и данъчни периоди.

Въз основа на приетите по делото писмени доказателства и доказателствени средства и констатациите на ревизиращите органи, съдът приема следното:

През ревизираните периоди дружеството е извършвало сезонна продажба на плодове и зеленчуци по Ч., притежава складово помещение за плодове и зеленчуци и 2 паркоместа в [населено място] и има сключени договори с контрагенти за строително-ремонтни дейности, доставка на плодове и зеленчуци и за разносна дейност на стоки по обекти. За изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ както следва №Р-22221521000431-040-001 от 11.02.2021 г. и №Р-22221521000431-040-002/27.04.2021г., с които от дружеството са изискани първични и вторични счетоводни документи, писмени обяснения, счетоводни регистри и търговска документация. Представените документи са описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното лице. С Протокол за извършена насрещна проверка ПИНП №П-22221021023925-141-001/12.07.2021г. е документирана насрещната проверка на „ИВЕЛА 09“ ЕООД. С Протокол № П-22221021023924-141-001/12.07.2021г. са отразени резултатите от насрещната проверка на „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД; с ПИНП №П-22221421023923-141-001/12.07.2021г. на „РОНБРОС БГ“ ЕООД; в ПИНП №П-22220421023922-141-001/12.07.2021г. на „ДАКСИ ГРУП“ ЕООД и в ПИНП №П-22221021023921-141-001/12.07.2021г. на „ВАРКО ПРОГРЕС“ ЕООД.

С Протокол № Р-22221521000431-П.-001/06.07.2021г. са приобщени събраните документи от извършена на 02.09.2019г. в търговски обект оперативна проверка с УИН О-02000219036402.

От извършените проверки било констатирано, че доставчиците не са представили изисканите им документи по реда на ДОПК. Освен това по данни от ИС на НАП било установено, че след извършените доставки, същите са deregистрирани по ЗДДС. Анализирайки представените документи ревизиращите не са могли да установят предметът на доставките по фактурите, мястото на изпълнение, от кого и как са извършени, каква дейност са извършвали преките доставчици. В хода на насрещната проверка, органите по приходите установили, че „ДАКСИ ГРУП“ ООД, „ВАЛКО ПРОГРЕС“ ЕООД, „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД и „РОНБРОС БГ“ ЕООД не разполагат с лица, назначени по трудово правоотношение. Доставчикът „ИВЕЛА 09“

ЕООД има 2 назначени лица на трудов договор на длъжност: технически ръководител строителство и техник инвеститорски контрол. Органите по приходите са обосновали извод, че не е доказана възможността на доставчика да изпълни доставки по две спорни фактури /№50...015/12.08.2019г. и №50...025 от 31.08.2019г./, които са с предмет товаро- разтоварна дейност за периодите м. 07.2019г. и м. 08. 2019г., тъй като не е установено наличието на наети лица за изпълнение на фактурираните дейности през процесния период. Относно доставчика „ДАКСИ ГРУП“ ЕООД било установено, че последният е отразил в дневник за продажби и справка-декларация само една от фактурите, по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, а именно ф-ра №40...039/26.09.2018 г., с общо посочен предмет „продажба“. Останалите две фактури не били декларираны в регистрите по ЗДДС . Относно доставките от „РОНБРОС БГ“ ЕООД ревизиращия екип установил, че дружеството е включило фактури №20...021/01.08.2019г. и №20...30/31.08.2019г. в дневника за покупки м. 08.2019г., но е представило копие на фактура №30...092/03.08.2019г., вместо копие на фактура №20...30/31.08.2019г., чиито стойности на данъчната основа и начислен данък са едни и същи. Фактура №20...030/31.08.2019 г. е издадена след датата на deregистрация по ЗДДС на доставчика – 07.08.2019г. С оглед гореизложеното административния орган счел, че погрешно в дневника за покупки е включена фактура №20...030/31.08.2019г. вместо фактура №30...092/03.08.2019г. Установено било още, че двете фактури са осчетоводени при жалбоподателя по сметка 302/1 „Разходи за външни услуги – други“.От страна на дружеството- доставчик не били представени копия на граждански договори, както и сметки за изплатени суми. При извършена проверка в ИС на НАП относно подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ било установено, че няма отразени изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения, следствие на което ревизиращите приели, че не са налице доказателства за извършването на услугата по 2 фактури, издадени от „РОНБРОС БГ“ ЕООД. Във връзка с изложеното с РА са изменени резултатите по ЗДДС за спорните 5 данъчни периоди: м. 08.2018г., м. 09.2018г., м. 06.2019г., м. 07.2019г. и м. 08.2019г.

Предвид установеното, на основание чл. 68, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС във вр. с чл.6/9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на „ЕЙ ДЖИ ФРУТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] в общ размер на 9 809 лв. по девет фактури, издадени от „ДАКСИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВАЛКО ПРОГРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИВЕЛА 09“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „РОНБРОС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С Решение № 53 от 10.01.2022г. зам. директора на Дирекция ОДОП, оправомощен съгласно Заповед №ЗЦУ-1891/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП и Заповед №13176/21.12.2021г. /л.104-105 гръб/ е приел за основателни възраженията на жалбоподателя срещу корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за периода м.08.2019г. в размер на 1 200 лв. за доставките по 2 фактури, издадени от прекия доставчик „ИВЕЛА 09“ ООД. За да постанови този резултат административния орган е приел, че от представените в хода на ревизионното производство доказателства се установява по безспорен начин, че през процесните периоди ИВЕЛА 09“ ООД е разполагало с „назначени 2 лица на трудов договор, на длъжност технически ръководител строителство и техник инвеститорски контрол,

както и че дружеството е ползвало за извършени от него СМР други 4 строителни работници, наети по граждански договори. Установен е обектът, където са извършени услугите и връзката му с дейността на дружеството. За всички извършени фактурирани услуги от „ИВЕЛА 09“ ЕООД са приложени сключени между страните договори и приемо-предавателни протоколи за фактическо предаване на фактурираните работи. Всички фактури са платени в брой, за което са приложени фискални бонове от регистрирано в НАП фискално устройство. Предвид обстоятелството, че товаро-разтоварни работи не изискват специализиран персонал, Зам. Директор на Дирекция ОДОП С. приел за логично, че спорните товаро-разтоварни дейности могат да бъдат извършени от строителни работници, за които с РА е потвърдено, че доставчикът е разполагал през същия период. Във връзка с изложеното изменил РА в оспорената като установения с РА №Р-22221521000431-091-001/07.10.2021г. резултат за данъчен м.08.2019г. ДДС за внасяне в размер на 2 507,83 лв. определил на ДДС за внасяне в размер на 721, 83 лв. ведно със съответните лихви. В останалата част РА е потвърден.

В хода на съдебното производство е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице П. К.. Прието е заключение по следните въпроси, поставени от жалбоподателя:

1. Водено ли е редовно счетоводството на съответните дружества?
2. Какви документи са налични в счетоводствата на дружествата във връзка с процесите сделки?
3. Отразени ли са процесите фактури съгласно изискванията на ЗДДС?
4. Начислени ли са задълженията към доставчика, съответно вземанията от клиенти и посочени ли са кореспонденциите между счетоводните сметки?
5. Спазени ли са принципите на ЗСч по чл. 4, т. 1 за текущо начисляване и по чл. 4, т. 4 за съпоставимост между приходите и разходите?
6. Спазени ли са правилата на счетоводните стандарти относно оценяването и представянето във финансовите отчети на приходите и разходите?
7. Представени ли са в НАП от страна на дружествата „ Р. БГ” ЕИК[ЕИК], „Строителна фирма БГ” и „А. порт” декларации за дължими вноски и сметки за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 ЗДДФЛ в периода 2019-2020 г. Относно доставчика „ Р. БГ” БИК[ЕИК]?

По първия въпрос, вещото лице установява, че при ревизията не са посочени нарушения на счетоводното законодателство, също така от вещото лице е направена проверка на всички счетоводни записвания при жалбоподателя във връзка с процесите фактури, както и анализ дали са спазени всички принципи от Закона за счетоводството и вещото лице е установило, че е налице спазване на всички счетоводни принципи и счетоводството на жалбоподателя относно процесите

фактури е водено редовно.

По втория въпрос, вещото лице в констативно-съобразителната част на експертното заключение е направило обобщение на всички налични документи, които са установени по делото във връзка с процесните фактури. Информацията е представена в табличен вид, като са използвани следните колони : в колона номер 1 са отбелязано номер на процесната фактура, която е издадена на жалбоподателя; в колона номер 2 е посочена датата, на която е издадена процесната фактура; в колона номер 3 е отразен издателя на фактурата, т.е. доставчик по процесната сделка; в колона 4 - предмет на доставката; в колона 5 - данъчна основа на сделката; колона 6 съдържа данни за начислен ДДС по доставката (представлява 20 % от стойността на колона 5); колона 7 - обща стойност на сделката (представлява сбор от кол.5 и кол.6); колона 8 - фактурата е приложена на съответен лист и том от делото; колона 9 - протокол за предаване на стоката /услугата по процесната доставка; колона 10 - протоколът от кол. 9 е приложен на съответен лист и том от делото, които са описани в текущата колона; колона 11 - договор, който е подписан във връзка със сделката; колона 12 - вид на плащането - ако е посочено в брой следва, че е станало с касово плащане и касов бон, а ако е посочено по банка - означава, че плащането е по банков път и се установява от банково извлечение; колона 13 - платена сума; колона 14 - дата, на която е направено плащането и колона 15 - документът, удостоверяващ плащането от кол. 13 и 14 е приложен на съответен лист и том от делото, които са описани в текущата колона.

По третия въпрос, вещото лице установява, че изискването на чл.86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС - да издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред, е спазено за всички процесни фактури. Експертната е анализираща подробно изискването на чл.86, ал. 1, т.2 и т.3 от ЗДДС -да включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период, по следния начин: От документите е установено, че:

На л.33 на гърба от делото (представляващ стр.6 от РД) е посочено, че доставчика А. П. ЕООД е включил процесните фактури в своите дневници за продажби.

На л.34 от делото (представляващ стр.7 от РД) е посочено, че доставчика Строителна фирма БГ ЕООД е включил процесните фактури в своите дневници за продажби.

На л.34 на гърба от делото (представляващ стр.8 от РД) е посочено, че доставчика В. прогрес ЕООД е включил процесната фактура в своя дневник за продажби.

На л.35 от делото (представляващ стр. 9 от РД) е посочено, че доставчика Дакси груп ЕООД е включил само една от процесните фактури в своя дневник за продажби - No [ЕГН]/26,09,2018г., а другите две фактури - No [ЕГН]/24,08,2018г. и No [ЕГН]/31,08,2018г. НЕ СА ОТРАЗЕНИ В Дневниците за продажби на доставчика.

На л.35 на гърба от делото (представляващ стр. 10 от РД) е посочено, че доставчика Р. БГ ЕООД е включил само една от процесните фактури в своя дневник за продажби - No 20000000021/01.08.2019г. ВЛ е направило уточнение, че в СД по ЗДДС на

жалбоподателя е включена фактура No [ЕГН]/31.08.2019г./което е установено от проверяващите е, че ревизираното лице е допуснало техническа грешка, защото коректния номер на издадената му фактура е No [ЕГН]/03,08,2019г. Но тази фактура НЕ Е ВКЛЮЧЕНА в дневника за продажби на доставчика Р. БГ ЕООД, защото към този период дружеството вече е било дерегистрирано по ДДС.

На л.36 от делото (представляващ стр. 11 от РД) е посочено, че доставчика Декокшън фарм ЕООД е включил процесната фактура в своя дневник за продажби.

На л.36 на гърба от делото (представляващ стр. 12 от РД) е посочено, че доставчика И. 09 ЕООД е включил процесните фактури в своите дневници за продажби.

По въпрос № 4, вещото лице установява, че на л. 285 от том 2 на приложенията по делото е представена счетоводна справка от счетоводството на жалбоподателя - Хронологичен регистър на Ей джи фрут ООД за периода 01.01.2018 – 31.12.2018г. На л. 271 от том 2 на приложенията по делото е представена счетоводна справка от счетоводството на жалбоподателя - Хронологичен регистър на Ей джи фрут ООД за периода 01.01.2019-31.12.2019г. От тези справки ВЛ е установило записванията за закупените стоки по счетоводна сметка 302"Стоки". По делото няма приложени счетоводни справки за счетоводни сметки от група 60 "Разходи по икономически елементи", по които следва да са намерили счетоводно отражение закупените услуги и затова за останалите доставки експертизата не е могла да направи обоснован извод за взетите счетоводни операции по тях. Относно осчетоводяването при доставчиците, експертизата не е могла да направи анализ на счетоводството на доставчиците, защото не са налице данни за местонахождението на счетоводствата на доставчиците.

По въпрос № 5. След извършен преглед на счетоводните регистри на жалбоподателя, ВЛ е констатирало, че са спазени принципите на ЗСч по чл. 4, т. 1 за текущо начисляване и по чл. 4, т. 4 за съпоставимост между приходите и разходите.

По шестия въпрос вещото лице установява, че са спазени правилата на счетоводните стандарти относно оценяването и представянето във финансовите отчети на приходите и разходите.

По поставена задача № 7 вещото лице установява, следните сметки за изплатени суми по чл.45, ал.4 от ЗДДФЛ:

Относно доставчика „Строителна фирма БГ“:

На л.356 - сметка за изплатена сума към А. С. Р. за удържан данък 639,06лв. върху

сума по сметката = 9000лв.

На л.357 - сметка за изплатена сума към иван Г. Б. за удържан данък 639,06лв. върху сума по сметката = 9000лв.

На л.358 - сметка за изплатена сума към Е. П. Г. за удържан данък 639,06лв. върху сума по сметката = 9000лв.

На л.359 - сметка за изплатена сума към Б. С. И. за удържан данък 639,06лв. върху сума по сметката = 9000лв.

Относно доставчика „А. порт“:

На л.395 - сметка за изплатена сума към Е. Р. О. за удържан данък 807,81лв. върху сума по сметката = 11250лв.

На л.396 - сметка за изплатена сума към М. П. М. за удържан данък 807,81лв. върху сума по сметката = 11250лв.

На л.397 - сметка за изплатена сума към М. А. Н. за удържан данък 807,81лв. върху сума по сметката = 11250лв.

На л.398 - сметка за изплатена сума към П. Л. Я. за удържан данък 807,81лв. върху сума по сметката = 11250лв.

На л.399 - сметка за изплатена сума към Р. Ц. Ц. за удържан данък 807,81лв. върху сума по сметката = 11250лв.

На л.400 ~ сметка за изплатена сума към С. А. С. за удържан данък 807,81лв. върху сума по сметката - 11250лв.

Съгласно поставена задача № 8, експертът е преизчислил лихвата, съобразно отменената част на РА, като лихвата върху преизчислената сума 721,83лв. за периода от 14.09.2019г. до датата на издаване на РА - 07.10.2021г. определя в размер на 151,38лв.

С протоколно определение от 22.11. 2022г. настоящия състав възлага на вещото лице да изготви допълнително заключение на база писмените доказателства, които ще бъдат представени от оспорващата страна и да отговори окончателно на въпроси № 4 и № 7.

С протоколно определение от 23.05.2023г., Съдът заличава допуснатата в предходно съдебно заседание допълнителна експертиза по чл.201 от ГПК, вр. с чл.144 от АПК

по т.7 със задача по отношение на дружествата „Строителна фирма БГ“ и „А. порт“

Относно поставена допълнителна задача с протоколно определение от 22.11.2022г. на АССГ, след преглед на Хронологичен регистър на „Ей Джи Фрут“ ООД за периодите: 01.01.2018 -31.12.2018г.; 01.01.2019 – 31.12.2019г. и 01.01.2020 – 31.12.2020г., ВЛ е обосновало извод, че всички фактури са намерили отражение в счетоводството на дружеството — жалбоподател.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, изменен/потвърден с Решение № 53 от 10.01.2022г. на зам.директора на Дирекция “ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане. Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на решението на директора на дирекция ОДОП са допуснати съществени процесуални нарушения. Ревизиращите органи са осъществили редица процесуални действия, подробно описани в РД, и са събрали допустими, необходими и относими доказателства, с цел обективното установяване на фактите и обстоятелствата от значение за случая, т.е. проявили са активност при събирането и анализа на представените доказателства, в съответствие с принципа на обективност, установен в чл. 3 от ДОПК и на служебно начало, установен в чл. 5 от ДОПК. При извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото /лист 59-62 от ад. дело №2407/22г./ Видно от представените доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕУУ. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА №Р-22221521000431-091-001 от 07.10.2021г. не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материална законосъобразност на акта:

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното

упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Правният спор се свежда до това налици ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки/ услуги. По делото няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, визиращи в чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС - доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица към датата на издаване на процесните фактури, а жалбоподателят притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред.

Въпросът за реалността на доставките е фактически и при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до установяване предаването на резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка - да бъдат представени доказателства за използване на полученото и физическото му наличие при ревизираното лице. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налици ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното, това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването му - че доставките по фактурите са реално извършени, наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС за упражняване правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр.чл. 69, ал. 1, т. 1 вр. чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък. Прието е, че липсват доказателства за реалното осъществяване на доставките, респективно -липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

Съдът намира, че изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките по спорните фактури, са правилни и законосъобразни.

Понятието "доставка на стоки" по смисъла на чл. 14, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл. 14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 "Евита-К"ЕООД: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на "обективни факти" - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт,

релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може "мълчаливо да свидетелства" относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право.

За доставката на услуги може да се изтъкне, че тя подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация.

Според легалната дефиниция, съдържаща се в чл. 8 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Общата формулировка на понятието "услуга" включва в себе си не само сделките, квалифицирани от гражданскоправна гледна точка като договори за изработка или поръчка, но и всякакви други сделки и правни действия, които могат да се определят като доставка по смисъла на чл. 8 и чл. 9 от ЗДДС и имат за предмет блага, различни от стока и пари в обръщение като законно платежно средство.

При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното - предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

Наличието на реална доставки е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална

икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. И за тези доставки доказателствената тежест лежи върху жалбоподателя, доколкото ревизираното лице трябва да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на услуги.

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, вр. чл.6/9 от ЗДДС за данъчен период м. 08.2018г., м. 09.2018г., м. 06.2019г. м.07.2019г.и м.08.2019г. по фактури, издадени от „ДАКСИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВАЛКО ПРОГРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „РОНБРОС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], съдът приема следното:

I. По отношение установените задължения по ЗДДС и спорните доставчици:

Относно доставчика “ ДАКСИ ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са представени фактура №20...068/24.08.2018г. с данъчна основа 7 987,00 лв. и ДДС 1 597,40 лв.; фактура №20...073/31.08.2018 г. с ДО 7 025, лв. и ДДС 1 405,00 лв. и фактура №40...039/26.09.2018 г. с ДО 4 003,00 лв. и ДДС 800,60 лв., издадени от „ДАКСИ ГРУП“ ЕООД. Предмет на доставките са плодове и зеленчуци – лимони, портокали, лук, права краставица, картофи. След проверка в ИС на НАП е установено, че доставчикът отразил в дневник за продажби и справка-декларация само една от фактурите, по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит – ф-ра №40...039/26.09.2018г., с общо посочен предмет „продажба“. Останалите 2 фактури не са декларирани в регистрите по ЗДДС. Доставчикът няма назначени лица на трудов договор. Към представените фактури са приложени приемо - предавателни протоколи ведно с фискални бонове. Видно от съдържанието им става ясно, че процесните стоки са описани в мерна единица количество, а не в съответстваща им мерна единица килограми. В протоколите не се съдържа информацията относно място на предаване и получаване на стоката, къде е натоварена, с какво МПС е превозена, няма данни и относно лицата, които са я получили и предали . Липсват доказателства за договор между страните, стокони разписки, заявки, доказателства за транспортиране, комуникация между страните – оферти, кореспонденция, как е избрано именно това дружество за доставчик, при положение, че в хода на насрещната проверка не е установено каква дейност е извършвал доставчикът. Процесните фактури са с предмет родово определени вещи. Предаването на родово определени вещи от прекия доставчик към жалбоподателя следва да става, чрез доказателства за складиране, съхранение, заявки, транспортни документи, пътни листи и т.н. каквито липсват. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

Относно доставчика „ВАЛКО ПРОГРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е фактура № №20...05/10.06.2019г. с ДО 7 500,00 лв. и ДДС 1 500,00 лв., издадена от „ВАЛКО ПРОГРЕС“ ЕООД ведно с приемо-предавателен протокол /ППП/ от 15.06.2019г. за приемане на 1 000 кг. лимони с ед. цена 2,90 лв./кг., на стойност 2 900,00 лв.; 3 000 кг. портокали с единична цена 0,95 лв./кг. на стойност 2 850,00 лв. и 1 000 кг. лайм с ед. цена 3,25 лв./кг. на стойност 3 250,00 лв. или обща стойност по ППП 9 000,00 лв. В хода на насрещната проверка не е установено каква дейност е извършвал доставчикът, не е потвърден предметът на доставка по фактурата, мястото на изпълнение, от кого и как е извършена. Поради напълно идентични обстоятелства са относими съображенията, изложени при предходния доставчик “ ДАКСИ ГРУП“ ЕООД, за документално оформление на отношенията, които не следва да се

преповтарят. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

По отношение на фактурата, издадени от „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД, е отказано право на ДК общо в размер на 2 000,00 лв. по фактура №10...05/01.07.2019г. с ДО 10 000,00 лв. и начислен ДДС 2 000,00 лв., с предмет рекламна услуга. Към датата на издаване на спорната фактура дружеството-доставчик няма наети лица по трудов договор. След извършена проверка в ИС на НАП е констатирано, че „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД е deregистрирано на 13.11.2019г., непосредствено след деклариране на доставката към ревизираното лице. Представен е ППП от 01.07.2019г. за приета услуга – рекламни услуги на територията на [населено място]. Липсват данни как е формирана стойността на услугата, следва ли поръчката да се изпълни със собствени на изпълнителя материали, технически средства и персонал. Не са представени предварителен проект на рекламните материали, нито друг документ, в който да са уточнени техните параметри по вид, дизайн, брой, единична цена. Липсата на необходимите елементи като техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на реална икономическа дейност бламира наличието на такава при доставчика като предпоставка за участието му в системата на косвения данък. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази част.

Относно доставчика „РОНБРОС БГ“ ЕООД, е отказан ДК общо в размер на 720,00 лв. по фактури №20...021/01.08.2019г. и №20...030/31.08.2019г., с предмет на доставката реклама м. 07.2019г. и м. 08.2019г. Приложен е приемо-предавателен протокол от 03.08.2020г., с който са конкретизирани извършените дейности, а именно следните услуги: управление на Р. кампании, ежедневно оптимизиране на Р. бидове, създаване на структура на кампанията, дизайн и брендиране на публикации, управление на Facebook и Instagram – оптимизиране на профилите с цел по-лесно намиране, изграждане на модерна визия, ежедневен мониторинг. Приложен е и договор от 03.07.2020 г., с предмет като описаните дейности в ППП и срок на действие до 31.08.2020 г. В хода на насрещната проверка е констатирано, че в дневника за покупки м. 08.2019 г. жалбоподателят е включил фактури №20...021/01.08.2019 г. и №20...30/31.08.2019 г. Същевременно представени са копия на издадени от „РОНБРОС БГ“ ЕООД фактури като вместо копие на фактура №20...30/31.08.2019 г. е представено такова на фактура №30...092/03.08.2019 г., стойностите на данъчната основа и начисления данък по представената фактура са идентични с тези, отразени в дневника за покупки, с оглед на което правилно РО е обосновал извод, че погрешно в дневника за покупки е включена фактура №20...030/31.08.2019 г. вместо фактура №30...092/03.08.2019 г. По данни от ИС на НАП е установено още, че фактура №20...030/31.08.2019 г. е издадена след датата на deregистрация по ЗДДС на доставчика – 07.08.2019г. Предвид предмета на услугите, които са фактурирани с процесните фактури от съществено значение е наличието на материална и кадрова обезпеченост на доставчика с оглед изпълнението им. Липсват и не са представени никакви доказателства в тази насока, както от жалбоподателя, така и от доставчика при извършената му насрещна проверка. Видно от проверките извършени от органите по приходите, дружеството доставчик не е разполагало с необходимия квалифициран персонал за извършване на услугите, а именно - управление на Р. кампании, ежедневно оптимизиране на Р. бидове, създаване на структура на кампанията, дизайн и брендиране на публикации, управление на Facebook и Instagram – оптимизиране на профилите с цел по-лесно намиране, изграждане на модерна визия, ежедневен мониторинг. Констатирано е, че същи я не е декларирал наети на трудов или друг вид договор лица за процесните доставки. При проверката на доставчика не са констатирани данни за реално

извършена стопанска дейност, за наличие на активи, обекти, офиси и извършени разходи за консумативи. Установено е, че за сочения доставчик няма данни за персонал, който да извърши фактурираните услуги, нито данни същия да е наемал лица по гражданско правоотношение. Същото се отнася и за посоченото като подизпълнител дружество „ДЕКОКШЪН ФАРМ“ ЕООД. Доказателства, които да опровергават тези констатации не бяха представени и в настоящото съдебно производство.

По отношение доставките на услуги спорът се концентрира относно осъществяването на насрещната престация от страна на съответния доставчик, т.е. изработило ли е дружеството трудовия резултат и извършени ли са реално услугите между доставчика и получателя. Тук на първо място е необходимо да се констатира, че събраните в хода на съдебното производство доказателства, не дават възможност да се направи такъв извод. Казано с други думи, по делото липсват достатъчно данни, въз основа на които да се приеме, че спорните услуги са осъществени от изпълнителя и са престираны на жалбоподателя.

От данните по делото е видно, че при всички доставчици липсват данни за изплатени доходи по трудови правоотношения. Счетоводно отразяване при жалбоподателя и неговия доставчик не е достатъчно да се обоснове извод, че тези доставки са проявени юридически факти. Липсват и данни за декларирани и изплатени доходи и по извънтрудови правоотношения. От събраните при извършените насрещни проверки доказателства не се установява тези дружества да са направили някакви разходи в тази връзка. Решението не може да почива на предположения, а на конкретно установени факти и обстоятелства.

Ето защо, съдът споделя становището на ревизиращите органи, че процесните данъчни фактури сами по себе си могат да обосноват несъмнен извод, че разглежданите доставки са осъществени от доставчика. Както нееднократно се посочи, други, надлежни доказателства в тази насока не се ангажираха от страна на жалбоподателя, комуто в случая бе доказателствената тежест да установи наличието на това обстоятелство, а представените такива напълно компрометираха неговата теза. При това положение, след като не се установява осъществяването на въпросния юридически факт, не може да се приеме, че спорното право на данъчен кредит е налице.

Цялостната преценка на всички доказателства събрани както в хода на ревизията, така и в съдебното производство, водят до заключението, че процесните сделки са сключени с цел данъчна измама, състоящата се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на този извод са установени редица факти и обстоятелства, изчерпателно описани в РД и РА. Обоснован е изводът на решаващия административен орган, че са налице издадени фактури от дружества, които не са фактическите доставчици по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС и жалбоподателят неправомерно е ползвал право на данъчен кредит. Представените от жалбоподателя приемо-предавателни протоколи, както и приетата експертиза, напълно опровергават тезата за реалност на процесните доставки. Наличието на фактура и правилно водено счетоводство от жалбоподателя не доказва действителното осъществяване на доставките от посочените във фактурите доставчици. Не е достатъчно и отразяването в регистрите по ЗДДС. Следва да се докаже наличието на потенциалната възможност да осъществяване на доставката от посочения във фактурата доставчик (материално-техническата и кадрова

обезпеченост на доставчика), както и да се представят доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране. Тези предпоставки не бяха доказани по делото, поради което съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена. Правилни са изводите за липса на реални доставки на стоки и услуги като материалноправно изискване за признаване на правото на приспадане на ДК.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл.8, ал.1 във връзка с чл.7,ал.2, т.3 от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 1 310,21 лв.

Така мотивиран, на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд - София град, Трето отделение, 67 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕЙ ДЖИ ФРУТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от И. К., чрез адвокат М. Х., със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.3, ап.7, срещу Ревизионен акт/РА/№Р-22221521000431-091-001 от 07.10.2021г., издаден от Ф. С. И. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 53 от 10.01.2022г., издадено от Зам.директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите [населено място], с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период м.08.2018г., м.09.2018г., м.06.2019г. и м.07.2019г., ведно със съответните лихви и е изменен РА в оспорената част като установеният с РА резултат за данъчен период м.08.2019г. – ДДС за внасяне в размер на 2 507.83лв. е определен ДДС за внасяне в размер 721,83лв. със съответните лихви.

ОСЪЖДА „ЕЙ ДЖИ ФРУТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от И. К., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1310,21 лв./ хиляда триста и десет лева и двадесет и една стотинки/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: