

РЕШЕНИЕ

№ 5198

гр. София, 17.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 15.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **14361** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156, ал.1 ДОПК.

Образувано е по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. Я. Я., с адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2, ап.8, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000201-091-001 от 09.08.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., частично изменен с Решение №1864/04.11.2019г. на директора на Д“ОДОП“.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на установените допълнителни задължения в общ размер на 163 570,99 лв., в т. ч. за данък върху добавена стойност в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 116 881,64 лв. (главница) по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 02.2013 г. до м. 11.2013 г. (вкл.), м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 04.2015 г. (вкл.), м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., от м. 10.2015 г. до м. 08.2016 г. (вкл.), от м. 10.2016 г. до м 12.2016 г. (вкл.), м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 09.2017 г., ведно с лихви за забава в размер на 46 689,35 лв., като незаконосъобразен по фактури, издадени от: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В жалбата се навеждат доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се оспорват констатациите на органите по приходите за липса на реалност на

доставките и формираните въз основа на тях правни изводи, които са в противоречие с практиката на СЕС. Счита се, че направените изводи на приходния орган са изцяло неоснователни и недоказани, както и че са резултат от формално изтъкнати обстоятелства и предположения, изведени от ирелевантни за правния спор факти, а не от цялостен, обективен и съвкупен анализ на събраните доказателства. Сочи се, че след като въз основа на събраните доказателства органите по приходите са извели извод, че [фирма] е получило фактурираните стоки и тези доставки са необходими за извършване на икономическата дейност, в пълно противоречие е приетото, че стоките не са доставени от сочените доставчици, а от трето лице. Наред с това се твърди, че решаващият орган, изменяйки РА за данъчен период м. 02.2016 г. и м. 07.2016 г. не е съобразил, че така приетото от него налага корекция на резултатите и за следващите периоди. Изразява се искане за отмяна на оспорения РА. Претендират се разноските по делото.

В съдебното производство, жалбоподателят се представлява от адв. Д., която моли жалбата да бъде уважена. Претендира присъждане на направените съдебни разноски съгласно представен списък. Прилага писмени бележки.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ („ОДОП“) – С., не се представлява и не изпраща представител. В депозирано по делото писмо от 14.06.2021 г. от представител по пълномощие юрк. Н., се изразява искане жалбата да бъде оставена без уважение. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прилагат се писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, се представлява от прокурор Н., която изразява становище, че административният акт следва да се потвърди.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Производството е второ по ред като е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219000201-020-001/10.01.2019 г., връчена по електронен път на данъчно задълженото лице на 15.01.2019 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена по силата на Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. /л.42 и следващите/. Възложено е извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 02.2013 г. до м. 11.2013 г. (вкл.), м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 04.2015 г. (вкл.), м. 06.2015 г., м. 07.2015 г., от м. 10.2015 г. до м. 08.2016 г. (вкл.), от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г. (вкл.), м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 09.2017 г. Впоследствие ЗВР е изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22002219000201-020-001/12.04.2018 г., издадена от органа, възложил ревизията, с която срокът на ревизията е удължен до 15.05.2019г.

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, и е във връзка с Решение №6/03.01.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, отменящо определените с предходния РА №Р-22220217008916-091-001/23.10.2018 г., задължения за данък върху добавената стойност за описаните в ЗВР периоди.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219000201-092-001/25.06.2019 г., връчен по електронен път на 26.06.2019 г. и отговарящ на съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано писмено

възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизионното производство приключва с РА №Р-22002219000201-091-001/09.08.2019 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 19.08.2019 г.

С оспорения РА на ревизираното лице на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 116 881,64 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) за несвоевременно внасяне на задълженията за данък върху добавена стойност е начислена лихва в размер на 46 689,35 лв.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираните периоди основната дейност на дружеството е свързана с търговия на едро с офисни, книжарски, хартиени изделия, рекламни материали, ученически пособия и специализирани формуляри. За осъществяване на дейността си жалбоподателят държи под наем склад за търговия на едро в [населено място] и офис в [населено място]. Дружеството разполага с наети на трудови договори лица.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане са извършени множество процесуални действия, подробно описани на стр. 3-5 в РД, който по силата на чл. 120 от ДОПК е неразделна част от РА. 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, в резултат на което са представени документи под опис, приобщени към преписката и приложени по делото, в т.ч. фактури, приемо-предавателни протоколи, рамкови споразумения за периодични доставки на стоки, фискални бонове за плащане в брой, справки за счетоводно отразяване на доставките и за последващата им реализация. Жалбоподателят е дал писмени обяснения, че превозът на стоките е извършен със собствено на дружеството МПС – микробус фолксваген с рег. [рег.номер на МПС] . С Протокол №Р-22002219000201-П.-001/28.05.2019 г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на първата ревизия на [фирма]. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма] и [фирма], в отговор на които са представени изисканите документи. На [фирма] искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, като е установено, че управителят на [фирма] е починал.

В мотивите на ревизионния акт са обсъдени и анализирани представените от жалбоподателя доказателства, както и данните, получени от информационната система на НАП относно доставчиците и доказателствата, които те са представили в резултат на извършените им насрещни проверки. Изведен е извод, че не са налице реално извършени фактурирани доставки на стоки поради липса на доказана техническа обезпеченост и недоказан произход на процесните стоки, както и наличието на данни за формално изготвени договори за наем. С оглед на това, ревизиращият екип е приел, че по отношение на претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит не се доказват материално правните и формални изисквания по смисъла ЗДДС за възникването и упражняването му. Изложено е, че представените документи са изготвени за целите на ревизионното

производство, а част от спорните доставчици са участвали в схема за префактуриране на доставки, без да е извършвана реална стопанска дейност. С оглед на гореизложеното на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 116 881,64 лв., ведно с лихви в общ размер на 45 864,99 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизирия субект до директора на Дирекция „ОДОП” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-8514/28.08.2019г. по регистъра на ТД на НАП С..

С Решение № 1864/04.11.2019 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ С. спорният РА е частично изменен за данъчен период м.02.2016 г. и м.07.2016 г., тъй като е установено, че е налице разминаване между фактическите констатации в РД и разпоредителната част на РА и е потвърден в останалата оспорена част.

Конкретната фактическа обстановка по доставчици е следната:

1. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 32 887,84лв. по 26 бр.фактури, издадени от [фирма], подробно описани на стр.26-27 от РД, за данъчни от м. 01.2016 г. до м. 07.2016 г. (вкл.), от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г. (вкл.), м. 02.2017 г. и м. 09.2017 г., с предмет главни книги, тетрадки, карирана хартия, студентски книжки, папки, визитки, етикети, брошури, календари, касови книги, диплянки, картички, рекламни торбички и др.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че процесните фактури са отразени от [фирма] в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди с получател [фирма]. Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 22.02.2018 г. и има данъчни задължения към бюджета в размер на 198 388,07 лв.

В резултат на извършената насрещна проверка доставчикът е представил рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 18.01.2016 г., копия на фактури за закупени стоки и материали, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В хода на предходната ревизия от страна на [фирма] също са представени доказателства, присъединени с протокол към административната преписка на процесната ревизия, съставляващи копия на процесните фактури, приемо-предавателни протоколи, дневни финансови отчети от ЕКАФП, договори за наем на офис и производствено помещение, счетоводни справки и оборотна ведомост. Дадени са писмени обяснения, че [фирма] разполага с работници и е технически обезпечено за извършване на дейността си, като обектът, от който се извършва дейността се намира в [населено място],[жк], ул. „545“ №5.

Представено е рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 18.01.2016 г., сключено между жалбоподателя и [фирма], съгласно което доставчикът [фирма] поема задължението периодично и въз основа на заявка, да снабдява купувача [фирма] с печатни изделия и други стоки от своята продуктова гама. Като лице за контакт с доставчика е посочен Волен Е. и негов тел. номер. При справка в системата на НАП е установено, че последният е бил назначен като фотограф на трудов договор в [фирма] за периода от 04.01.2016 г. до 01.06.2016 г. Споразумението е надлежно подписано между страните.

Към всяка процесна фактура е приложен приемо-предавателен протокол, в който е посочен номера на фактурата, за която се отнася. Всички протоколи съдържат

подробно описание на стоките по вид, количество, единична и обща цена. Във всяка фактура и приемо-предавателен протокол се съдържат имената на изпълнителя и получателя, като е отразено, че всички стоки са получени лично от управителя на [фирма] - Й. Я., за което последният собственоръчно се е подписал. Налице е пълна логическа последователност по дати и обем стоки във фактурите и протоколите, както и цитираните документи съдържат подробна индивидуализация на предадените стоки. Относно кадровата обезпеченост на доставчика се установява, че дружеството е декларирало назначени на трудови договори лица /книговезец, фотограф и специалист предпечатна подготовка/.

Относно техническата обезпеченост на доставчика още в предходното ревизионно производство са представени договори за наем на офис и производствено помещение, находящи се в [населено място],[жк], ул. „545“ №5. Приходният орган е изпратил по пощата до наемодателите В. Е. Е. и Л. А. Е., както и до Волен В. Е. – подписал рамковото споразумение от името на доставчика [фирма], искания за предоставяне на информация за наличната техника в отдадените под наем имоти на [фирма], чия собственост е и описание на същите, но обратните разписки са върнати с гриф „непотърсен“. В резултат на изложеното ревизиращият екип е приел, че не се доказва наличието на обект, от който е извършвана дейността на дружеството, тъй като към договора за наем не са представени документи за платен наем на наемодателите В. Е. Е. и Л. А. Е., а от страна на последните също не са декларирани доходи от наем.

Относно произхода на процесните стоки от страна на доставчика са представени фактури, издадени от [фирма] (предмет на фактурата: 160 л. листово мастило и 100 офсетови папки); [фирма] (предмет на фактурата: 100 офсетови папки и 100 кг. ромо мастило); [фирма] (предмет на фактурата: 10 000 листа хромов картон), [фирма] (предмет на фактурата: мастило и 20 л. проявител), [фирма] (предмет на фактурата: 500 офсетови папки), [фирма] (предмет на фактурата: 120 офсетови папки) и [фирма] (предмет на фактурата: 100 кг. натронова хартия). По отношение на цитираните предходни доставки приходния орган е установил, че не са регистрирани по ДДС, с изключение на [фирма], което е отразило в отчетните си регистри по ЗДДС издадената на [фирма] фактура №0...034473/18.12.2015 г. на стойност 110,00 лв. и начислен ДДС в размер на 22,00 лв.

Относно плащането се установява, че същото е извършено в брой, за което са представени фискални бонове.

Ревизиращият екип е приел, че дружеството не извършва реална стопанска дейност и фиктивно фактурира доставки на стоки, като тези изводи са подкрепени от факта, че доставчикът е декларирал покупки от дружества с рисков профил, които от своя страна не са декларирали продажби към [фирма]. Констатирано е също, че [фирма] декларира и покупки от ревизираното дружество, като е отразило в дневниците си за покупки 101 фактури с общо начислен ДДС в размер на 159 201 лв. с издател [фирма] и предмет на доставки – услуги. Жалбоподателят от своя страна е заявил, че никога не е издавал фактури на [фирма]. От извършена ревизия по ЗДДС на [фирма] ревизиращият екип е установил, че в издадения му РА се съдържат констатации, че за част от процесните периоди дружеството фиктивно е префактурирало доставки, които не са извършени реално.

2. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 65 942,10лв. по фактури, издадени от [фирма], подробно описани на стр.34-36 от РД за

данъчни периоди м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 02.2015 г., м. 03.2015 г., м. 04.2015 г., м. 06.2015 г., м. 10.2015 г., м. 11.2015 г. и 12.2015 г., с предмет тетрадки, карирана хартия, скициници, етикети, студентски книжки, стикери, флаери, кашони, каталози, главни и материални книги, папки, етикети, календари, касови книги и др.

Процесните фактури са отразени от [фирма] в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди с получател [фирма]. Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 25.03.2016 г.

В резултат от извършената насрещна проверка доставчикът е представил фактури, издадени от предходни доставчици. Наред с това са присъединени доказателства, представени от [фирма] в предходното ревизионно производство, съставляващи копия на процесните фактури, описи на стоките, приемо-предавателни протоколи, рамково споразумение, договор за наем на производствени помещения с наемодател [фирма], фискални бонове, свидетелство за регистрация на ЕКАФП и счетоводни справки. Дадени са писмени обяснения, че [фирма] извършва издателска и полиграфическа дейност, за което е кадрово и технически обезпечено. За извършване на дейността си в дружеството са назначени на трудов договор три лица - книгоvezка, IT специалист и специалист предпечатна подготовка. В обяснението е посочено, че дружеството разполага с печатарска листовка машина, книгоvezки нож, копирна машина и принтери.

Приложено е рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 02.12.2013г., съгласно което доставчикът [фирма] поема задължението периодично и въз основа на заявка, да снабдява купувача [фирма] с печатни изделия и други стоки от своята продуктова гама. Споразумението е надлежно подписано между страните.

Към всяка процесна фактура е приложен приемо-предавателен протокол, в който е посочен номера на фактурата, за която се отнася. Всички протоколи съдържат подробно описание на стоките по вид, количество, единична и обща цена. Във всяка фактура и приемо-предавателен протокол се съдържат имената на изпълнителя и получателя, като е отразено, че всички стоки са получени лично от управителя на [фирма] - Й. Я., за което последният собственоръчно се е подписал. Налице е пълна логическа последователност по дати и обем стоки във фактурите и протоколите, както и цитираните документи съдържат подробна индивидуализация на предадените стоки.

Приходният орган е установил въз основа на представени оборотни ведомости от [фирма] за отделни месечни периоди на 2014 г., че не са отразени кредитни обороти по сметка 302 „Материали“, а за 2015 г. кредитните обороти са в размер на 211 106,60 лв. и нулево салдо към 31.12.2015 г.

Относно кадровата обезпеченост на дружеството е констатирано, че последното е декларирало сключени трудови договори с три лица на длъжности секретар, фотограф и специалист предпечатна подготовка.

Относно техническата обезпеченост на доставчика е приложен договор за наем на производствени помещения, сключен между [фирма] и [фирма] в качеството му на наемодател. Приходният орган е извършил справка и е установил, че по цитирания договор не са издавани фактури за наем. На

наемодателя [фирма] е връчено искане за предоставяне на информация за наличната техника в предоставеното под наем производствено помещение на [фирма], чия собственост е и описание на същата. В отговор от управителя на провереното дружество писмено е заявено, че няма сключен договор за наем с [фирма] и не му предоставяло техника и машини. При служебна проверка в системата на НАП е установено, че [фирма] не декларира доставки на услуги с предмет „наем“, по които получател е [фирма].

Относно произхода на стоките доставчикът е представил фактури, издадени от предходни доставчици [фирма] (предмет на фактурата: 300 офсетови платки) и ЕТ „Б.-Л. В.(предмет на фактурата: покупка на мастило).

Относно плащането се установява, че същото е извършено в брой, за което са представени фискални бонове.

Ревизиращият екип е приел, че дружеството не извършва реална стопанска дейност и фиктивно фактурира доставки на стоки, като тези изводи са подкрепени от факта, че доставчикът е декларирал покупки от дружества с рисков профил. Този извод е подкрепен и с факта, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС, вкл. и за част от процесните периоди, при която не са представени никакви търговски и счетоводни документи, не са декларирани стопанисвани търговски обекти и е установено, че от дружеството не е внасян данък върху добавената стойност. В РД е изложено, че с РА №Р-22220615008789-091-001/18.03.2016 г. на [фирма] са установени задължения по ЗДДС в размер на 1 439 571,17 лв., които не са внесени. Установено е още, че [фирма] и [фирма] са с един и същ представляващ 3. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 5 584,34лв. по 7 бр. фактури, издадени от [фирма], подробно описани на стр.45 от РД за данъчни от м. 02.2013 г., м. 03.2013 г., м. 04.2013 г. и м. 05.2013 г., с предмет на доставките тетрадки, карирана хартия, скицници, етикети, стикери, студентски книжки, каталози, папки, календари, касови книги и др.

Процесните фактури са отразени от [фирма] в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди с получател [фирма]. Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 10.04.2013 г.

В резултат на извършена насрещна проверка от доставчика са представени рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 21.01.2013 г. и копия на фактури за закупени стоки и материали от предходни доставчици. Присъединени са и доказателства представени от [фирма] в предходното ревизионно производство, съставляващи копия на процесните фактури, приемо-предавателни протоколи, дневни финансови отчети от ЕКАФП, договори за наем на недвижим имот, счетоводни справки и разчетно-платежна ведомост. Дадени са писмени обяснения, че [фирма] извършва основно издателска и полиграфическа дейност, печат и дизайн на фирмени бланки, разпространение на печатни и рекламни материали. Посочено е, че обектът, от който доставчикът извършва дейността си се намира в [населено място],[жк], [улица].

Приложено е рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 21.01.2013 г., съгласно което доставчикът [фирма] поема задължението

периодично и въз основа на заявка, да снабдява купувача [фирма] с печатни изделия и други стоки от своята продуктова гама. Споразумението е надлежно подписано между страните.

Към всяка процесна фактура е приложен приемо-предавателен протокол, в който е посочен номера на фактурата, за която се отнася. Всички протоколи съдържат подробно описание на стоките по вид, количество, единична и обща цена. Във всяка фактура и приемо-предавателен протокол се съдържат имената на изпълнителя и получателя, като е отразено, че всички стоки са получени лично от управителя на [фирма] - Й. Я., за което последният собственоръчно се е подписал. Налице е пълна логическа последователност по дати и обем стоки във фактурите и протоколите, както и цитираните документи съдържат подробна индивидуализация на предадените стоки.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика се установява, че за периодите, през които са издадени процесните фактури, има назначени три лица на трудови договори на длъжности секретар, фотограф и книговец. Приходните органи са констатирани, че същите последователно са назначавани, след дерегистрацията по ЗДДС на [фирма], на трудови договори в [фирма] и в [фирма].

Относно техническата обезпеченост въпреки представения договор за наем, приходният орган е изложил мотиви, че остава недоказана, тъй като не са представени документи за платен наем на наемодателя Волен В. Е., и последният също не е декларирал доходи от наем.

Относно произхода на процесните стоки са приложени копия на фактури за закупени стоки и материали, издадени от [фирма], с предмет на фактурата 10 000 листа офсетова хартия и [фирма] с предмет на фактурата 10 000 листа офсетова хартия. Органът по приходите не е приел за доказан произхода на стоките, като е изложил извод, че посочените предходни доставчици са същите като тези, сочени от [фирма] и от [фирма].

Относно плащането се установява, че същото е извършено в брой, за което са представени фискални бонове.

Ревизиращия екип е извел извод, че фактурираните доставки не са реално извършени от [фирма]. Този извод е подкрепен с констатацията, че при анализ на декларираните от доставчика покупки, са установени такива единствено от две дружества с рисков профил - [фирма] и [фирма]. Последните, от своя страна, са отразили в дневниците си за продажби само три от общо 52 фактури, отразени от [фирма] в дневниците за покупки. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС, вкл. и за процесните периоди, при която не са представени никакви търговски и счетоводни документи, не са декларирани стопанисвани търговски обекти и е установено, че от [фирма] не е внасян данък върху добавената стойност.

4. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 65 942,10 лв. по 6 бр. фактури, издадени от [фирма], подробно описани на стр.42 от РД за данъчни от м. 06.2013 г., м. 07.2013 г., м. 08.2013 г., м. 10.2013 г. и м. 11.2013 г., с предмет флаери, брошури, календари, хартиени кубчета, стикери, тетрадки, папки, листовки, етикети, формуляри - медицински

свидетелства, ведомости за заплати, дневници, регистри и др.

При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че в дневниците за продажби на [фирма] е отразена само фактура №0...01187/27.08.2013 г. с получател [фирма]. Останалите 5 броя фактури, издадени от [фирма] не са отразени в дневниците за продажби. Дружеството е с повторно прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 10.10.2013 г. Две от издадените фактури от [фирма] са издадени след датата на дерегистрация на доставчика по ЗДДС.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, приключила по реда на чл. 32 от ДОПК. Установено е, че управителят на дружеството е починал на 30.05.2015 г.

От жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 20.05.2013 г., процесните фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи и касови бонове, счетоводни справки и справки за последваща реализация на стоките, закупени от [фирма].

Приложено е Рамково споразумение за периодични доставки на стоки от 20.05.2013 г., съгласно което доставчикът [фирма] поема задължението периодично и въз основа на заявка, да снабдява купувача [фирма] с печатни изделия и други стоки от своята продуктова гама. Споразумението е надлежно подписано между страните.

Към всяка процесна фактура е приложен приемо-предавателен протокол, в който е посочен номера на фактурата, за която се отнася. Всички протоколи съдържат подробно описание на стоките по вид, количество, единична и обща цена. Във всяка фактура и приемо-предавателен протокол се съдържат имената на изпълнителя и получателя, като е отразено, че всички стоки са получени лично от управителя на [фирма] - Й. Я., за което последният собственоръчно се е подписал. Налице е пълна логическа последователност по дати и обем стоки във фактурите и протоколите, както и цитираните документи съдържат подробна индивидуализация на предадените стоки.

Относно плащането се установява, че същото е извършено в брой, за което са представени фискални бонове.

Ревизиращите органи са оспорили реалността на доставките от [фирма], като са приели, че представените от жалбоподателя документи са съставени за целите на ревизионното производство. Тези изводи са подкрепени и от факта, че е установено, че в дневниците за покупки на [фирма] са отразени получени доставки на стоки и услуги от рискови доставчици. За [фирма] е констатирано още, че не притежава техника и машини, с които да изработи доставените канцеларски стоки.

В резултат на всичко гореизложено приходният орган е приел, че по отношение на четиримата процесни доставчици на жалбоподателя не се доказва реално извършване на доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, тъй като са представени еднотипни рамкови споразумения, в които не се съдържат конкретни данни за доставките. Липсват заявки, а в приемо-предавателните протоколи няма данни за мястото на доставката. Изложено е твърдение, че спорните доставчици са доставяли едни и същи

стоки в големи количества, като фактурите са издавани от едно и също счетоводство. Констатирано е, че СД по ЗДДС и на четирите дружества са подавани от един и същ IP адрес – 79.100.203.9 от М. Д. Р.. Пояснено е още, че нито един от преките доставчици не е отчетел експлоатационни разходи във връзка с реално осъществявана икономическа дейност, в т.ч. за ел. енергия, наем на помещенията и/или на активи. По отношение на последващата реализация ревизиращият екип е приел, че такава не е доказана в хода и на втората ревизията, тъй като ревизираното дружество има доставки на същия вид стоки и от други доставчици за същите периоди. В допълнение е посочено, че преките доставчици не притежават и не представят годни доказателства за наета техника и машини, с която да изработят доставените на ревизираното дружество канцеларски и книжарски стоки и не отчитат разходи във връзка с реално осъществявана икономическа дейност. Предвид всичко гореизложено с РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 116 881,64 лв. по фактури, издадени от [фирма], „Д. 2000“ Е., [фирма] и [фирма] и са начислени лихви за забава в размер на 46 689,35 лв.

По делото е прието основно и допълнително заключение на съдебно-счетоводна експертиза, изготвено от вещо лице П. К.. Всички документи, по които е работило вещото лице са приети към доказателствения материал по делото под опис /л.218 – л.222 по делото/.

Експертът е извършил проверка на място в счетоводството на жалбоподателя, при която е установил, че не са налице данни за нарушения на счетоводното законодателство. В тази връзка е извел извод за редовно водено счетоводство досежно отразяване на процесните сделки. В подробен табличен вид от стр. 25 до стр.31 от основното заключение по ССЧЕ са отразени всички процесни фактури ведно с придружаващите ги документи /приемо-предавателни протоколи, описи/. Жалбоподателят е представил на вещото лице и доказателства за плащане в брой по процесните доставки, които са подробно описани и систематизирани в табличен вид на стр. 16 – 22 от основното заключение на ССЧЕ.

От ССЧЕ се установява, че в ревизионния доклад и предложението за установяване на дължим ДДС за внасяне е налице разминаване с изчисленията, отразени в мотивите на РД, които неверни изчисления са намерили отражение и в ревизионния акт. В тази връзка в основното и допълнително заключение на ССЧЕ вещото лице е преизчислило дължимия ДДС и следващите се лихви. Видно от изложеното в експертизата, налице са неточности и разминавания за следните данъчни периоди: м.06.2013г., м.10.2013г., м.11.2014г., м.12.2014г., м.04.2015г., м.12.2015г., м.02.2016г., м.03.2016г., м.07.2016г. и м.11.2016г.

Съдът кредитира заключенията като мотивирани и съответстващи на събраните доказателства, обективно и компетентно изготвени и неоспорени от страните по делото.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните **правни изводи**:

Жалбата е процесуално допустима, подадена след изчерпване на

възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА, предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл.152, ал.1 ДОПК.

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. В случая, релевантните за разрешаването на административноправния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК.

РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК. Възложителят на ревизията е надлежно определен на осн. чл.112, ал.1, т.1 ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила, които да водят до отмяна на РА на това основание, още повече за съда е налице задължението да реши спора по същество.

От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, но същите са преценени неправилно.

Не са спорни обстоятелствата, че процесните доставки са облагаеми към датата на възникване на данъчното събитие и че към този момент жалбоподателят и доставчиците са регистрирани по ЗДДС, с изключение на [фирма], което е служебно deregистрирано по ЗДДС считано от 10.10.2013г. Фактурите отговарят на изискванията за форма и съдържание, регламентирани в ЗСч и ЗДДС, включени са в дневниците за продажби и са намерили съответното счетоводно отразяване. Същите са придружени с доказателства относно основанието за издаването им и стойността е платена в брой на доставчиците. Придружаващите фактурите документи /рамкови споразумения, приемо-предавателни протоколи, описи/ индивидуализират в пълна степен съответните стоки, доказват прехвърлянето на собствеността от доставчиците към жалбоподателя и са в логическа последователност по между си.

Спорният въпрос между страните е за реалността на доставките на стоки по процесните фактури, като основният довод на ревизиращите е липсата на техническа обезпеченост на доставчиците, недоказан произход на стоките, установени отделни факти за деклариране на покупки от рискови дружества и налични задължения към бюджета на част от доставчиците, установени в резултат на извършени им ревизии. Относно множеството представени писмени доказателства, в т.ч. приемо-предавателни протоколи, рамкови споразумения, описи и фактури от предходни доставчици е изложено, че същите са еднотипни и истинността им е разколебана, тъй като достоверността им не е подкрепена чрез годни доказателствени средства.

Следва да бъде отбелязано, че от ответника в съдебното производство не е направено оспорване на представените частни документи, поради което същите не са изключени от доказателствения материал и не е оборена тяхната доказателствена стойност. Изложените констатации за деклариране на доставки от доставчици с рисков профил, неотчитането на експлоатационни разходи, както и непредставянето на доказателства за платен наем от стана на доставчиците нямат връзка с доказателствената стойност на представените по делото писмени доказателства, а представляват единствено индиция за нередовно водене на счетоводството при доставчиците, което не може да доведе до извод за липсва на реално извършени доставки.

Получателят по съответната доставка, за да упражни правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички други, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата кадрова и материална обезпеченост да изпълни доставката, както и относно счетоводното отчитане на доставките при него, не може да се вменява в доказателствена тежест на получателя на доставката.

Съдебната практика на СЕС и ВАС безпротиворечиво приема, че не може получателят да отговаря за действията, респ. бездействията на своите доставчици, вкл. да доказва тяхната обезпеченост да извършат доставките. В този смисъл са решенията по дела С-80/11, С-142/11, С-285/11, С-324/11 и др. За да бъде признато на данъчно задълженото лице правото да бъде приспаднат начисления му ДДС е необходимо то да притежава фактура, съдържаща изискуемите по закон реквизити, данъкът да е начислен във фактурата във връзка с осъществена облагаема доставка и стоката да е използвана за последващи облагаеми доставки.

В случая всичко това е налице, като се установява, че фактурите, издадени от процесните доставчици, преценени във връзка с рамковите споразумения и приложените към същите приемо-предавателни протоколи и описи, отговарят на изискванията по чл. 114 от ЗДДС, респективно на чл. 226 от Директива 2006/112. За безспорно от фактическа страна съдът приема, че предаването на стоките от доставчиците към жалбоподателя е доказано въз основа на представените множество писмени доказателства, като всички процесни фактури и протоколи съдържат подробно описание на стоките по вид, количество, единична и обща цена и е налице пълна логическа последователност по дати и обем стоки, както и цитираните документи съдържат подробна индивидуализация на предадените стоки. Налице е съответствие между сумите, посочени във фактурите и протоколите. Още в хода на ревизията жалбоподателят е представил доказателства, че получените стоки са вложени в последващи облагаеми доставки, както и това е предмет на основната му икономическа дейност. Съдът кредитира заключението на приетата по делото ССЧЕ, от която се установява надлежно счетоводно отразяване на спорните доставки и плащането им. Следователно, приходните органи са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по гореописаните фактури формално и едностранчиво, като са се съсредоточили

върху въпроса относно техническата обезпеченост за осъществяване на доставките, произхода на стоките и декларирането на покупки от доставчици с рисков профил.

В този смисъл са и постановените от ВАС решения по идентични казуси, свързани със същите процесни доставчици (Решение №999 от 26.01.2021г. по адм.д. №9707/2020г. на I отделение на ВАС и Решение № 6204 от 27.05.2020г. по адм.д. №12890/2019г. на VIII отделение на ВАС).

Относно невключването на всички фактури, издадени от [фирма] в отчетните регистри, следва да се посочи, че и по тях правото на приспадане на данъчен кредит следва да се признае. На първо място следва да се посочи, че фактът, че доставчикът не е изпълнил задължението си по чл. 86, ал. 1, т. 3 от ЗДДС да посочи издадените фактури в дневника за продажбите за съответния данъчен период, не може да води до извод за липса на реалност на фактурираните доставки, поради което незаконосъобразно с ревизионния акт на основание чл. 68, ал. 1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС това право е отказано. След като доставчикът е издал данъчен документ и е посочил данъка във фактурата, то по силата на чл. 85 от ЗДДС, този данък е дължим и няма пречка впоследствие същия да бъде начислен. В този смисъл е решение № 10626/07.08.2014 г., постановено по адм.д. № 10003/2013 г. по описа на ВАС, I отд. Още повече в процесния случай се установява, че две от тези фактури не са включени в дневника за продажби на [фирма] поради служебната му deregистрация по ДДС преди момента на издаването им. В случая в тежест на жалбоподателя е да докаже, че са налице основанията за възникване на претендираното от него право на данъчен кредит, а ответникът следва да установи фактите и обстоятелствата, субсимираны в нормата на чл.70 ал.5 от ЗДДС, представляващи основание за промяна в данъчния резултат за съответния данъчен период, за който е отказано възстановяване на ДДС. В този смисъл органът по приходите следваше да установи по категоричен начин със съответните писмени доказателства - акт за deregистрация и безспорни доказателства за датата на връчването му, тъй като от този момент deregистрацията по инициатива на органа по приходите поражда действие.

В тази връзка следва да се посочи, че не е съобразена практиката на Съда на Европейския съюз относно тълкуване на нормите на общностното право. С Решение от 22.12.2009г. по дело D., C-438/2009г., Съдът се е произнесъл, че член 18, §1, б. „а” и член 22, §3, б.„б” от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане на данъка върху добавената стойност, платен за доставки на услуги, предоставени му от друго данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на този данък, когато фактурите за тези доставки съдържат цялата изискуема информация по посочения член 22, §3, б.„б”, и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на издателя на фактурите и на естеството на предоставените услуги. Предвид изложеното deregистрацията на доставчика не представлява основание за отказ да бъде

признато право на приспадане на данъчен кредит за получателя по облагаема доставка. Основният принцип на неутралитет на ДДС, налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания. Щом разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право /Решение по дело Е., т. 63 и 64; Решение по дело N. H., т. 42, както и Решение от 22 декември 2010 г. по дело D., C-438/09/.

Липсата на регистрация по ЗДДС не би могла да лиши данъчнозадълженото лице от правото му на приспадане, когато са изпълнени изискуемите условия по същество за неговото упражняване. В случая жалбоподателят е получател на облагаеми доставки и за същите притежава документи по чл.71 т.1 ЗДДС, като получените доставки са свързани с икономическата му дейност. В хода на производството не се установи, жалбоподателят, като получател на стоки, да е знаел или да е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки е участвал в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги. С оглед гореизложеното настоящият съдебен състав приема, че са налице всички предпоставки за упражняване правото на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури и незаконосъобразно с ревизионния акт това право е отказано.

При тези доказателства, съдът приема, че правото на данъчен кредит е упражнено по реално осъществени доставки на стоки съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС и жалбата следва да бъде уважена.

При този изход на делото и с оглед своевременното искане за присъждане на разноски, на основание чл.161 ал.1, от ДОПК на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 850лв., за които е представен списък(държавна такса - 50 лв. и 800 лв. възнаграждение за експертиза). За разноските са представени доказателства за реалното им плащане.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал.1 от ДОПК, АССГ, Първо отделение, 4 състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. Я. Я., с адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2, ап.8, Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000201-091-001 от 09.08.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., частично изменен с Решение №1864/04.11.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, в частта на определените допълнителни задължения за довносяне на ДДС в общ размер на 163 570,99 лв., в т. ч. за данък върху добавена стойност в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 116 881,64 лв. (главница) по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), ведно с

лихви за забава в размер на 46 689,35 лв., по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. Я. Я., с адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2, ап.8, разноси по делото в размер на 850,00 лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: