

РЕШЕНИЕ

№ 4127

гр. София, 23.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 26.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **8273** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-2225-1000333-091- 001/18.12.2017г., издаден от П. Ц. Н. на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221418040085-003-001/01.03.2018 г., потвърден с Решение №836/14.06.2018 г. на директор дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите. С обжалвания ревизионен акт са установени задължения в общ размер на 42 018 253.86 лв., в т.ч. главница и лихва, от които задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 22 257 852.33 лв. за данъчни периоди от 01.02.2008 г. до 31.08.2010г. и лихва за забава в размер на 19 787 740.66 лв.; задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, представляващи лихви за невнесен в законоустановения срок корпоративен данък за 2006г. и 2008г. в общ размер на 7 501.15 лв., лихви за невнесен в срок данък върху превозните средства за 2007г. и 2008г. в общ размер на 51.81 лв. Релевират се доводи, че РА е незаконосъобразен, издаден при допуснати съществени процесуални нарушения, необоснованост и доказателствена непълнота. При преглед на РА и РД, както и на писмо на директора на ОДОП, било видно, че констатациите на ревизиращия екип, въз основа на които е издаден РА, се базирали не на извършена

проверка по доказателства на ревизираното лице и не на извършени насрещни проверки на неговите контрагенти /доставчици/, а само и единствено на приобщени доказателства от друго производство- ревизионно производство на [фирма], ЕИК[ЕИК]- основен доставчик на дружеството през процесния период, по чийто доставки е отказан данъчен кредит с обжалвания РА. Извън документите, посочени в две искания, от ревизираното лице в хода производството не са изисквани каквито и да било други документи и обяснения в това число фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, документи за произход на стоките, документи за извършени плащания, стокови, складови, транспортни документи и др. Вместо това, изводи за наличие или липса на реално извършени доставки, били направени само въз основа на документи, приобщени от друго, отделно производство- това на [фирма]. Ревизионният акт бил издаден в нарушение на материалния закон, доколкото [фирма] разполагало с преки и конкретни доказателства за реално извършване на доставките, доказателства за проявена добросъвестност от страна на ревизираното лице, изразяваща се в извършване на всички необходими проверки на контрагентите му преди да влиза в сделки с тях, които напълно покривали и даже надвишавали дължимата грижа, проверяваните доставки отговаряли на всички обективни законови критерии, на които се основават понятията: „облагаема доставка“; „данъчен кредит“; „право на приспадане на данъчен кредит“ и „условия за упражняване правото на данъчен кредит“, съдържащи се в ЗДДС, поради което не са били налице и предпоставките за прилагане на презумпцията за недобросъвестност на получателя, установена в чл. 177, ал. 3, т.1 и 2 от ЗДДС. Моли съда да отмени оспорвания акт.

В хода на съдебното производство жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата. Моли съда да се произнесе по направеното възражение за изтекла абсолютна десет годишна давност, като отмени РА в частта относно установени задължения по данък добавена стойност за данъчни периоди от февруари месец 2008 г. до ноември месец 2009 г., включително и в частта относно постановените задължения по ЗКПО за данъчни периоди от месец април 2006 г. до месец декември 2008 г., включително. Пледира за отмяна на РА в останалата част, поради незаконосъобразност. Претендира разноски, съгласно списък. Не претендира адвокатско възнаграждение. Подробни съображения са развити в писмени бележки. Ответникът, чрез упълномощения си процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата и потвърждаване на обжалвания РА като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Допълнителни аргументи развива в писмени бележки.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, намира следното:

Жалбата е допустима като подадена в срок от легитимирано лице, с правен интерес, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред.

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №1000319/02.09.2010 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2006 г. до 31.12.2009 г., данък по чл.34-36 от ЗКПО за периодите от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г., данък по чл. 194, 195 и чл. 204 от ЗКПО за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2009 г., данък по чл.35-38 от ЗОДФЛ /отм./ за периодите от 01.01.2004 г. до 31.12.2006 г., данък по чл.42-49 от ЗДФЛ за

периодите от 01.01.2007 г. до 31.07.2010 г., задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.02.2008 г. до 31.07.2010 г., вноски за ДОО за наетите и самоосигуряващите се лица, за здравно осигуряване за наетите и самоосигуряващите се лица, за ДЗПО за ППФ, вноски за ДЗПО за УПФ за наетите и самоосигуряващите се лица, за фонд ГВРС за периодите от 01.01.2004 г. до 31.07.2010 г. Заповедта е връчена на управителя на дружеството на 09.09.2010 г.

На основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, за изменение на първоначалната заповед, са издадени: ЗВР №1000346/20.09.2010 г., с която в обхвата на ревизията по ЗДДС е включен и данъчен период м. 08.2010 г., връчена на управителя на 23.09.2010 г.; ЗВР №1000474/06.12.2010 г., с която срокът за извършване на ревизията е продължен до 09.01.2011 г., връчена на управителя на 07.12.2010 г.; ЗВР №1100009/05.01.2011 г., с която срокът за извършване на ревизията е продължен до 09.05.2011 г., връчена на 25.01.2011 г. Тези заповеди са издадени от Т. Т. В., на длъжност началник отдел „Контрол“, дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК със Заповед №ЦУ-177/21.04.2011 г., издадена от изпълнителния директор на НАП, срокът за извършване на ревизията е удължен до 09.11.2011 г. Във връзка с горната заповед, от органа, възложил ревизията е издадена ЗВР №1100207 от 09.05.2011 г., връчена на управителя на 07.06.2011 г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК със Заповед №ЦУ-473/01.11.2011 г., издадена от изпълнителния директор на НАП, срокът за извършване на ревизията е удължен до 09.02.2012 г. Със ЗВР №1100508/09.11.2011 г. е разширен обхватът на периодите за установяване на вноските за фонд ГВРСН до 31.07.2011 г. Същата е издадена от С. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция СДО при ТД на НАП С. /в качеството ѝ на заместник на Т. Т. В./, оправомощена със Заповед №РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, ревизионното производство е спряно със Заповед №1200017/09.02.2012 г., издадена от органа, възложил ревизията, поради образувано ревизионно производство на основния доставчик на ревизираното лице- [фирма], ЕИК[ЕИК].

Със Заповед за възобновяване №Р-2225-1000333-143-001/04.10.2017 г. ревизията е възобновена, считано от 04.10.2017 г., на основание чл. 35 от ДОПК - приключило ревизионно производство на [фирма] с РА №Р-22221000318-091-001 от 23.03.2017 г., потвърден с Решение №1521/25.09.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Цитираната заповед за възобновяване е издадена от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-132/01.02.2013 г. на директора на ТД на НАП С., да издава заповеди в хипотезите на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, както и заповеди за определяне на компетентен орган в хипотезите на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, по отношение на определените в заповедта неприключили ревизионни производства към 01.02.2013 г.. От Й. М.- началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., са издадени Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-2225-1000333-020-002/04.10.2017 г., определяща срок за завършване на ревизията до 04.10.2017 г. и №Р-2225-1000333-020-003 от 04.10.2017 г., с която от екипа на ревизиращите органи е изключена Е. Ц. Х., на длъжност главен инспектор по приходите.

С оглед установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на ревизираното дружество, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК е

връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №2553-06-2040/08.09.2010 г. Със същото са изискани справки №1-5 по образец за налични активи с актуална дата, декларация за задължения по образец, декларация за свързани лица, годишни оборотни ведомости за ревизирания период 01.01.2006 г.- 31.12.2009 г., месечни оборотни ведомости, разпечатки на счетоводни сметки, източници на финансиране. Представените документи и писмени обяснения са подробно описани на стр. 7-9 от РД. На дружеството е връчено и второ ИПДПОЗЛ изх. №2553-00-228/23.01.2012 г., в отговор на което са представени справки за начислени и внесени данъци по ЗКПО за периодите от 2006 г. до 2009 г.

С Протокол №Р-2225-1000333-П.-001 от 04.10.2017 г. са присъединени всички доказателства, събрани в хода на ревизията на [фирма], приключила с издаването на РД №Р-2225-1000318-092-001 от 08.02.2017 г., РА №Р-2225-1000318-091-001 от 23.03.2017 г. и РАПРА №П-22221417056047-003-001 от 05.04.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2225-1000333-092-001 от 24.10.2017 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 30.10.2017 г. Ревизираното лице е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД с вх. №2553-06-2483 от 15.12.2017 г., преценено от ревизиращите органи като неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-2225-1000333-091-001 от 18.12.2017 г., издаден от П. Ц. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., съгласно Заповед за определяне на компетентен орган /З./ №К-2225-1000333-019-001 от 24.10.2017 г., издадена от Й. Д. М.- началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С.. РА е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 02.01.2018 г.

С РА са установени следните задължения:

- отказано е право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 257 852,33 лв. и са определени лихви за забава в общ размер на 19 787 740,66 лв. за данъчните периоди от 01.02.2008 г. до 31.08.2010 г.

- лихви за невнесен в законоустановения срок корпоративен данък и авансови вноски в общ размер на 7 501,15 лв. за 2006 г. и 2008 г.

- лихви за невнесен в срок данък върху разходите за превозни средства в размер на 51,81 лв. по ЗКПО за 2007 г. и 2008 г.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК, въз основа на подадена молба вх. №Р-2225-1000333-056-001 от 28.02.2018 г. и след извършена проверка за наличие на очевидна фактическа грешка в РА №Р-2225-1000333-091-001 от 18.12.2017 г., е издаден РАПРА №П-22221418040085-003-001 от 01.03.2018 г. Констатирано е, че в Таблица 1 на РА надвнесената сума в размер на 34 667,77 лв. за ЗКПО е приспадната за следващата година и не следва да бъде изнесена в колона №12. Същата не подлежи на възстановяване в таблица №2. Предвид установеното е направена поправка като на стр. 118, от РА, ред 11, текстът в колона 6 „Дължима сума от РЛ“ се променя от 103 719,40 лв. на 44 658,47 лв. Съответно на стр. 118, ред 11, текстът в колона 12 „Надвнесена сума/сума за възстановяване“ се променя от 34 667,77 лв. на 0,00 лв. С РАПРА са поправени установените в ревизионния акт задължения за довносяне, като данните да се четат: установените в ревизионния акт задължения за довносяне в размер общо 22 222 960.24 лв. и лихвите за просрочия към тях в размер общо на 19 795 293.62 лв., както следва: ДДС за данъчните периоди от 01.02.2008 г. до 31.08.2010

г.- 22 222 960.24 лв. и лихви за забава в общ размер на 19 787 740,66 лв.; лихви за невнесен в законоустановения срок корпоративен данък и авансови вноски в общ размер на 7 501,15 лв. за 2006 г. и 2008 г.; лихви за невнесен в срок данък върху разходите за превозни средства в размер на 51,81 лв. по ЗКПО за 2007 г. и 2008 г. РАПРА е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 01.03.2018 г.

РА №Р-2225-1000333-091-001 от 18.12.2017 г., поправен с РАПРА №П-22221418040085-003-001 от 01.03.2018 г. е потвърден при оспорване по административен ред в частта на установените с него данъчни задължения, главница и лихви с Решение №836/14.06.2018 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка, както и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

В настоящото производство е изслушана е Съдебно– счетоводна експертиза, която се кредитира като компетентно изготвена. В заключението на същата вещото лице е обобщило, че в дружеството- жалбоподател е заведено счетоводство, при което стопанските операции се осчетоводяват текущо. Не се установяват нелогични салда и кореспонденции между счетоводните сметки. Наличността от парични средства е достатъчна за плащане на текущите задължения, т.е. не се установяват плащания, за които не е посочен източникът на средства. Относно фактурираните разходи – наеми, товаро-разтоварни работи, паркинг, охрана, заплати, осигуровки, за фактурите, в които е изписано само [фирма], за дизеловото гориво и други, в които не е изписано нищо – не се представят – придружаващи документи, а е необходимо изискване на чл.4, ал.3 от Закона за счетоводството /отм. ДВ, бр.95 от 8.12.2015 г./, за да бъде спазен принципът за документална обосновааност на стопанските операции и факти. Установено е равнение между записите по аналитичната и синтетичната отчетност на сметка 304 Стоки, с което е изпълнено изискването на чл.9, ал.1 т.3 от Закона за счетоводството /отм. ДВ, бр.95 от 8.12.2015 г./. Годишните финансови отчети за процесния период са публикувани в Агенция по вписванията– Търговски регистър, с което е изпълнено условието на чл.40 от Закона за счетоводството /отм. ДВ,бр.95 от 8.12.2015г./ и са заверени от регистриран одитор. Съпътстващи фактурите документи, които формират разходи, свързани с получаването на хранителните стоки, не се представят. Приложена е една стокова разписка – от 09.07.2010 г. /лист 148 от папка 1/188/, която се свързва с ф.№ 10463/09.07.2010 г. Стоковата разписка и фактурата се свързват и по суми. За да бъдат документално обосновани разходите, които се начисляват в счетоводството на [фирма] следва фактурите, в които е описано „префактуриране на разходи“, „наеми“ и др., които са отбелязани в Приложение №1 към заключението с тъмен шрифт, да бъдат придружени от договори, а също и от първичните документи за извършения разход, за да се изясни точно какви разходи и на какво основание се префактурират. Относно продажбата на хранителните стоки се представят счетоводни регистри, описани в констативно-съобразителната част. В табличен вид е дадена информация за наличните стоки в началото на всеки от посочените периоди, доставената и продадена през периода и наличността от стоки в края на всеки от периодите, като сумите от аналитичната отчетност отговарят на записите по синтетичната, което е задължително условие.

Видно от Допълнителното заключение на ССЧЕ, от жалбоподателя се представят допълнително в класьор с документи- договори за покупко-продажба на стоки, сключени между [фирма]– Продавач и [фирма] – Купувач, описани в констативната част. Някои от договорите се придружени от допълнителни документи към тях: споразумения, анекси, описи към фактури, стокови разписки, които са оформени като приложения, неразделна част от договорите. От жалбоподателя се представят допълнително и договори за покупко-продажба на услуги по процесните фактури, описани в констативната част; Договорите са придружени от описи на товарни автомобили, предмет на договорите за наем на МПС, приемо-предавателни протоколи, свидетелства за регистрация на автомобилите, в които е вписан като собственик [фирма] или са взети на лизинг от [фирма]. Представят се и описи на процесните фактури, към които се отнасят договорите. Представя се и Договор за доставка, сключен на 01.01.2010 г. на точно гориво за дизелови двигатели и смазочни материали, сключен между [фирма] – Продавач и [фирма]– Купувач. Към договора се представят справки за доставено гориво и смазочни материали и консумативи с посочени фактури и месец, за който се отнасят. Към процесните фактури са представят складови разписки /лист 109-365 от класьора с документи, представени за изготвяне на допълнителното заключение/. След извършеното сравнение между данните по фактурите и данните, вписани в стоковите разписки се установява, че данните, вписани в стоките разписки отговарят на тези, вписани във фактурите. Остава неплатено задължение към [фирма] към 31.12.2010 г./ 01.01.2011 г. в размер на 230 327.21 лв.. В счетоводен регистър /електронен/ на доставчика [фирма] с клиент 01291 [фирма] – Оборотна ведомост /картон с анализ на запаси/ за периода от 01.01.-31.12.2010 г. е видно, че сметката на клиента има дебитно салдо, което означава вземане за 230 327,21 лв. Между счетоводната отчетност на доставчика и клиента относно задълженията и вземания има съпоставимост. Представят се допълнително договори за доставка на стоки, сключени поотделно с [фирма] – Продавач и: [фирма], Н.-Н.К.“ Е. и [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма] – купувачи и придружаващи договорите документи. От записите в счетоводните регистри, сметка 702 Приходи от продажба на стоки се дебитираща всеки месец с отчетната стойност на продадените стоки, което е правилно.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Съгласно чл.112, ал. 2, т. 1 от ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на

компетентната териториална дирекция. В случая ревизията е възложена от Т. Т. В., на длъжност началник отдел „Контрол“, дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД – 01 - 6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП – С. (л. 43-44). С оглед на това, ревизионното производство е законосъобразно образувано от компетентен орган. Ревизионното производство е образувано преди изменението на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в сила от 01.01.2013г. Съгласно приложимата редакция на текста, след получаване на уведомлението за изготвения ревизионен доклад органът, възложил ревизията определя със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от П. Ц. Н., главен инспектор по приходите при ТД на НАП, С., оправомощена със З. № К – 2225 - 1000333 – 019– 001/24.10.2017г. /л.45/, издадена от Й. Д. М., оправомощена със Заповед № РД – 01 – 132/01.02.2013г. на директора на ТД на НАП – С. /л.41,42/. Ревизионният акт е подписан с КЕП, неоспорен от жалбоподателя, представени са доказателства за компетентност на хартиен и електронен носител. Спазена е предвидената в чл.120, ал. 1 от ДОПК форма. Не се констатира и допуснати съществени нарушения на административно- производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал. 4, предл. 1 от ДОПК.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди.

Съгласно констатациите на процесния РА, едноличен собственик на капитала на [фирма] е [фирма]. В ревизионния доклад е посочено, че двете дружества имат един и същ адрес – [населено място], [улица]. Ревизираното лице ползва под наем част от склад, собственост на [фирма], находящ се в [населено място], [улица].

Констатирано е, че [фирма] е основен доставчик на дружеството- жалбоподател [фирма], като е установено, че приблизителният размер на покупките на стоки от посоченото дружество спрямо общия размер на всички покупки на стоки за ревизирия период е 96%. Предвид това и на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, ревизионното производство по отношение на [фирма] е спряно, поради образувано ревизионно производство на основния доставчик на ревизираното лице- [фирма], ЕИК[ЕИК] и възобновено, считано от 04.10.2017 г., на основание чл. 35 от ДОПК - приключило ревизионно производство на [фирма] с РА №Р-22221000318-091-001 от 23.03.2017 г., потвърден с Решение №1521/25.09.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Освен това с Протокол №Р-2225-1000333-П.-001 от 04.10.2017 г. са присъединени

всички доказателства, събрани в хода на ревизията на [фирма], приключила с издаването на РД №Р-2225-1000318-092-001 от 08.02.2017 г., РА №Р-2225-1000318-091-001 от 23.03.2017 г. и РАПРА №П-22221417056047-003-001 от 05.04.2017 г. Органите по приходите са заключили, че ревизираното лице е знаело, че участва в сделки, по които само формално са издадени данъчни документи, без да са налице реални доставки. Това от своя страна е наложило извод, че дружеството не може да се определи като добросъвестно, защото упражняването на данъчен кредит с фактури, по които не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурите, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Обобщено е, че в случая са налице сделки, сключени е цел данъчна измама, състоящата се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Следва да се има предвид, че с Решение № 2461 от 17.02.2020 по адм. дело № 9055/2019г. на Върховния административен съд на Република България - Осмо отделение е отменено Решение №3132 от 09.05.2019г. по адм. д. № 12360/2017г. по описа на Административен съд София – град /АССГ/, с което е отхвърлена жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р- 2225- 1000318- 091- 001/23.03.2017 г. и Ревизионен акт за неговата поправка № П- 22221417056047- 003- 001/05.04.2017 г., издадени от П. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта, с която на [фирма] са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди месец април 2008 г. до ноември 2009 г. включително, и по ЗКПО за данъчни периоди месец април 2004 г. до месец декември 2009 включително, като вместо него постановява: Отменя Ревизионен акт /РА/ № Р - 2225 - 1000318 - 091 - 001/23.03.2017г. и Ревизионен акт за неговата поправка № П - 22221417056047 - 003 - 001/05.04.2017г., издадени от П. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., в частта, с която на [фирма] са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди месец април 2008 г. до ноември 2009 г. включително, и по ЗКПО за данъчни периоди месец април 2004 г. до месец декември 2009 включително, поради изтекла давност и оставя в сила Решение №3132 от 09.05.2019г. по адм. д. № 12360/2017г. по описа на Административен съд София – град /АССГ/ в останалата му част, в която е потвърден РА.

Предмет на настоящото производство са установени задължения на [фирма] в общ размер на 42 018 253,86 лв., в т.ч. главница и лихва, от които задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 222 960.24 лв. за данъчните периоди от 01.02.2008 г. до 31.08.2010 г. и лихва за забава в

размер на 19 787 740,66 лв.; задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, представляващи лихви за невнесен в законоустановения срок корпоративен данък за 2006 г. и 2008 г. в общ размер на 7 501,15 лв., лихви за невнесен в срок данък върху превозните средства за 2007 г. и 2008 г. в общ размер на 51,81 лв.

Преди да разгледа жалбата по същество относно прилагането на материалния закон, настоящият състав счита, че следва да се произнесе по изрично направеното възражение за давност относно установените с обжалвания РА публични вземания по ЗДДС за данъчни периоди от м. февруари 2008г. до м. ноември 2009г., включително, както и относно установени задължения по ЗКПО за данъчни периоди от м. април 2006г до м. декември 2008г., включително.

Погасителната давност е период от време на бездействие на носителя на едно субективно материално право, след изтичането на който се поражда правото на задълженото лице да се позове на изтеклата давност и да откаже изпълнение на задължението. От гледна точка на данъчното право и на ДОПК, давността е период от време, с изтичането на който се преклудира правото на държавата да събере едно вземане. Изтеклата погасителна давност е основание за отписване на публичните задължения, по аргумент от нормата на чл. 173, ал. 1 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 173, ал. 2 от ДОПК(Нова ДВ бр. 94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.) вземанията се отписват служебно с изтичането на срока по чл. 171, ал. 2 от ДОПК, тоест с изтичането на така нар. абсолютна 10-годишна погасителна давност. Съгласно разпоредбата на чл. 162, ал. 2, т. 1 и т. 9 от ДОПК задълженията за данъци, установени по основание със закон, както и лихвите за същите вземания, са публични държавни вземания.

Общ принцип в прилагането на института на погасителната давност е, че с погасяването на едно вземане по давност не отпада дългът, а възможността за неговото принудително събиране. Т.е. давността погасява правото да се претендират публичните вземания, като те остават дължими и могат както да бъдат платени доброволно /чл. 174 от ДОПК/, така и да бъдат прихванати /чл. 128, ал. 1 от ДОПК/.

Институтът на погасителната давност е приложим в данъчното право, съгласно разпоредбите на чл. 171- чл. 173 от ДОПК. Според чл. 171, ал.1 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. По правило 5-годишната давност не се прилага служебно. Поради това органите по приходите следва да прилагат

правните последици на изтеклата погасителна давност само по искане или възражение от страна на длъжника.

Съгласно разпоредбата на чл.171, ал.2 ДОПК (Доп. – ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г., изм. и доп., бр. 64 от 2019 г., в сила от 13.08.2019 г.) с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, изпълнението е спряно по искане на длъжника или е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел IIа. А съгласно същата норма, преди изменението с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено. Т.е. изменението касае допълване на изключението от правилото, че публичните задължения се погасяват независимо от спирането или прекъсването на давността, а именно когато изпълнението е спряно по искане на длъжника или е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел IIа.

Според чл.171, ал.2 ДОПК давностният срок започва да тече от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение. За задълженията по ЗДДС, съгласно чл.89, ал.1 /в относимата редакция/ във вр. с чл.125, ал. 5 от същия задълженията е следвало да бъдат внесени от дружеството до 14- число включително на месеца, следващ данъчния период, за които се отнася. Следователно погасителна давност за задълженията по ЗДДС за данъчни периоди месец февруари 2008 г. до м. ноември 2009 г. включително, за които жалбоподателят е направил възражение за давност, е започнала да тече от 01.01.2009 г. /за задълженията за 2008 г./, съответно от 01.01.2010 г. /за задълженията за 2009 г./, като към 01.01.2019 г, съответно 01.01.2020 г. е изтекла абсолютната погасителна давност по чл. 171, ал. 2 ДОПК. Предвид това възражението в тази част е основателно и следва да бъде уважено.

По отношение на определените задължения по ЗКПО съобразно разпоредбите на чл.56 от ЗКПО /отм./ и чл.90 от ЗКПО, тези задължения следва да се платят през следващата година, поради което погасителната давност за данъчни периоди месец април 2006 г. до декември 2008 г. включително, започва да тече от годината следваща годината, в която

следва да бъдат внесени. При това положение към 01.01.2020 г. те също са погасени по давност.

След като абсолютната давност по отношение на главницата е изтекла, то следва да бъде погасена по давност и начислената върху нея лихва— задължението за лихва няма самостоятелен, а акцесорен характер, затова то е в същия режим, който е установен за главното задължение и не може да съществува самостоятелно, ако абсолютната погасителна давност е изтекла за главницата. По арг. от чл. 119 ЗЗД, според който с погасяване на главното вземане се погасяват и произтичащите от него допълнителни вземания, макар давността за тях да не е изтекла, по отношение на данъчните и осигурителните задължения следва да се приеме /доколкото в данъчното и осигурителното право няма норми, които да противоречат на гражданското право при взаимстван от гражданското право институтът на давността/, че с погасяване на главното вземане се погасяват и произтичащите от него допълнителни вземания, каквото е вземането за лихви.

Предвид горното, РА относно установените с обжалвания РА публични вземания по ЗДДС за данъчни периоди от м. февруари 2008г. до м. ноември 2009г., включително, ведно със съответните лихви, както и относно установени задължения по ЗКПО за данъчни периоди от м. април 2006г до м. декември 2008г., включително, в общ размер на 31 920 561.75 лева, следва да бъде отменен в посочената част поради изтекла абсолютна давност в хода на съдебното производство. Поради това жалбата в тази част се явява основателна.

Доколкото погасителната давност не се прилага от съда служебно, а в случая няма възражение от страна на жалбоподателя досежно установени задължения на [фирма] за данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди от 01.12.2009 г. до 31.08.2010 г. и съответната лихва за забава, съдът следва да се произнесе по същество.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от

хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочената фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт- наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка/услуга е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятията са дефинирани в чл. 6- 9 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а

именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз 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 на решение на СЕС 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 производството 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 решението 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. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка на лице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги- до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка- за физическото им наличие при ревизираното лице.

Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

В случая, правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по процесните фактури е отказано, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС.

В процесния казус, на жалбоподателя е не е непризнато право на приспадане на данъчен кредит на [фирма] за данъчните периоди от 01.12.2009 г. до 31.08.2010 г. и съответната лихва за забава. Видно от таблицата с установени задължения към РА дължимите суми за посочените данъчни периоди са както следва: за месец 12.2009 г. е 1 018 995.01 лв. и лихва за забава- 825 772.56 лв.; за месец 01.2010 г.- 389 858.05 лв. и лихва- 312 357.08 лв.; за месец 02.2010 г.- 585 093.66 лв. и лихва- 464 136.08 лв.; за месец 03.2010 г.- 754 382.51 лв. и лихва- 592 030.49 лв.; за месец 04.2010 г.- 573 380.42 лв. и лихва-445 120.38 лв.; за месец 05.2010 г.- 590 385.26 лв. и лихва 453 141.47 лв.; за месец 06.2010 г.- 628 500.37 лв. и лихва- 477 058.93 лв.; за месец 07.2010 г.- 581 051.29 лв. и лихва-435 623.22 лв. ; за месец 08.2010 г.- 557 446.14 лв. и лихва-413359.19 лв., общо в размер на 10 097 692.11лева.

Съдът намира, че в случая [фирма] не е доказва наличието на основания за упражняване на правото на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури. Споделя се изводът на органите по приходите, че фактурите, издадени от [фирма] не документират реално доставки на стоки към дружеството- жалбоподател, както и че е налице префактуриране по цялата верига от доставки, без да има фактическо движение на стоки и осъществени реални стопански операции. Когато се извършва продажба на родово определени вещи, транслативният ефект настъпва съгласно правилото на чл. 24. ал. 2 от ЗЗД, според което при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, след като вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В практиката на Върховния административен съд /ВАС/, при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постига чрез издаване на приемо- предавателни протоколи.

Последните представляват обаче частно- правни документи и като такива не са снабдени с материална доказателствена сила, за това следва да се преценяват на фона на доказване на реалното предаване на тези стоки в склад или при натоварване в транспортно средство. В процесния казус не се установява мястото на предаване и получаване на стоките, предвид и на констатацията, че [фирма] и [фирма] ползват една и съща складова база, собственост на първото дружество. По този начин не може да се направи извод налице ли е действително транслативен ефект на стоките от основния доставчик на [фирма] – Е. на жалбоподателя.

На следващо място, липсват специфичните придружаващи документи стоките от вида на процесните- месо и месни продукти. Производството, търговията, транспортът, съхранението на храни от животински произход, предназначени за човешка консумация, се подчинява на строги нормативни изисквания, регламентирани в Закона за ветеринарномедицинската дейност /З./, Закона за храните /ЗХ/ и съответните подзаконовни нормативни актове. Съгласно разпоредбата на чл. 12 от ЗХ /изм. - ДВ. бр. 31 от 2006 г., в сила от 14.04.2006 г./ производството и търговията с храни в страната се извършва само в обекти, регистрирани по реда на закона. На основание чл. 7, ал. 2, т. 5 от З., регистрираните по реда на чл. 12 от ЗХ обекти за производство, съхранение и търговия с храни се вписват в публичния регистър към Националната ветеринарномедицинска служба /Н., сега БАБХ/, като за целта получават ветеринарен регистрационен номер, под който осъществяват дейността си, която е подчинена на строги правила, с оглед осигуряване на контрол на качеството, безопасността и проследяемостта на храните. Съгласно разпоредбата на чл. 245, ал. 2 от З. /в относимата редакция/ при транспортирането суровините и храните от животински произход, страничните животински продукти и продуктите, получени от тях, се придружават с ветеринарномедицински и/или друг документ, в който е вписан и ветеринарният регистрационен номер на обекта, от който произхождат. В тези документи, наред с данните за обекта, от който този продукт произхожда, се записват и данни от изходящия регистър, показващи номера на партидата, под който същата е заведена в изходящия дневник на търговеца. По този начин се гарантира, че всяка една стока, която е предназначена за човешка консумация може да бъде проследена и идентифицирана за целите на контрола. При това положение следва фактурите, документиращи доставки на месо, да са придружени от други съпътстващи документи, осигуряващи проследимост на месото, каквито в случая не са ангажирани от страна на жалбоподателя, респ. не са установени такива и при доставчика. Това

препятства установяване на идентичност на стоките по фактурите, издадени от [фирма] на ревизираното дружество, с фактурираните стоки по веригата от предходни доставки, както и до невъзможност да се проследи обектът, от който то е доставена стоката. Документи в горната насока не са представени нито в хода на административното оспорване, независимо от отправеното до лицето писмо за ангажиране на доказателства, съпътстващи доставките, нито в съдебното производство.

Във връзка с доводите в жалбата, свързани с нарушаване на служебното начало, а именно, че не са събрани от страна на приходните органи относимите към ревизионното производство доказателства, следва да се отбележи, че според разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта. В случая жалбоподателят не е проявил процесуална активност, тъй като нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване са представени документи, удостоверяващи реалността на фактурираните доставки, независимо, че такива са изрично изискани с писмо изх. №23-30-4#7 от 26.03.2018 г.

Едва в хода на съдебното производство и във връзка с Допълнителната ССЧЕ от страна на жалбоподателя са приложени и приети към доказателствени материал по делото писмени доказателства- Договор за покупко- продажба на стоки от 16.01.2010 г., Приложение №1 и Приложение №2 към договора; опис на стоки по фактура 10374/01.02.2010 г.; опис на стоки по фактура 10375/22.02.2010г. Споразумение към договор за покупко- продажба на стоки от 01.03.2010г. - ПРИЛОЖЕНИЕ №1; Договор за покупко-продажба на стоки от 20.01.2010г., Приложение № 1 към договора; Анекс № 1 към договора за покупко-продажба на стоки от 15.02.2010г.; Приложение № към Анекс № 1 от 15.02.2010г., стокова разписка за приемане на стока по договора от 15.02.2010 г. - ПРИЛОЖЕНИЕ №2; Договор за покупко-продажба на стоки от 01.03.2010г., Приложение № 1 към договора; Споразумение по договора за покупко-продажба на стоки от 30.04.2010г.- ПРИЛОЖЕНИЕ №3; Договор за наем на товарни автомобили от 01.01.2009г., ведно с Опис към договора за наем; Приемо-предавателен-протокол от 01.01.2009г. за фактическо предаване на МПС; талони на товарни автомобили; Описи към фактури за наем на МПС - 9 бр. - ПРИЛОЖЕНИЕ № 4; Договор за наем на товарни автомобили от 01.01.2009г.; Приемо-предавателен-протокол от 01.01.2009г. за фактическо предаване на МПС; талони на товарни автомобили; Описи към фактурите за наем на МПС- 9 бр.- ПРИЛОЖЕНИЕ №5; Договор за наем на товарни автомобили от

01.01,2009г.; Приемо- предавателен-протокол от 01.01.2009г. за фактическо предаване на МПС, талони на товарните автомобили; Описи към фактурите за наем на наети МПС - 9 бр. - ПРИЛОЖЕНИЕ № 6; Договор за доставка на дизелово гориво от 01.01.2010г.; Описи към фактури/ежемесечни справки за доставка на дизелово гориво/- 9 бр.- ПРИЛОЖЕНИЕ № 7; По договорите за покупко-продажба, обективирани във фактури с номера по представен опис, се представят приемо-предавателни протоколи- Стокови разписки между [фирма] и [фирма], ПРИЛОЖЕНИЕ № 8; Договори за продажба, сключени от [фирма] и фирми, които имат търговски вериги от магазини - Договор от 19.02.2008г. с купувач [фирма]; Договор за доставка на стоки за търговска верига „ДАР“ от 01.06.2009г.; Договор от 05.03.2009г. с [фирма]; Договор за доставка от 19.02.2010 г. с [фирма]; Договор за доставка от 20.08.2008г. с [фирма]; Споразумение за търговските условия от 24.06.2010г. по доставка на [фирма] - ПРИЛОЖЕНИЕ № 9. Доколкото обаче се касае за частни документи, не може да се установи достоверната дата на съставянето им. Още повече че не са представени в хода на ревизионното производство, нито с подадената жалба, по повод на която е образувано настоящото производство, нито при изготвяне на ССЧЕ, а едва за нуждите на Допълнителната ССЧЕ, след констатациите на вещото лице в първоначалната експертиза. Освен това към същите не са ангажирани посочените по- горе доказателства, съпровождащи стоката, съобразно санитарно- хигиенните изисквания, срок на годност, произход на месните продукти.

Досежно Съдебно- счетоводната експертиза и Допълнителната такава, които се кредитират от съда следва да се отбележи, че те касаят редовността на водене на счетоводството на дружеството- жалбоподател и доставчиците му. Вещото лице в приложението е описало осчетоводяването при двете дружества в отделни графи срещу всяка от спорните фактури през процесните данъчни периоди, като в офиса на [фирма] е уточнено, че единствено, не се намира ф.№754/24.09.2009 г. Останалите фактури са налични и приложени по делото /в заверено копие/, но видно от същите в графата „наименование на стоката /услугата/“ на някои от фактурите не е посочено основание. Експерта е заключил, че фактурите са осчетоводени правилно, с отразяване в съответната сметка, спазени са изискванията на Закона за счетоводството за завеждане на стоките/материалите аналитично, а не само по синтетичната сметка Стоки за отчитане стойностно. Използването на сметка 304 Стоки и сметка 302 Материали за отчитане на хранителните продукти, се разграничава от гледна точка на тяхното предназначение— за

продажба– стоки и за преработката им като кухненска продукция – материали. В Приложение №2 към заключението е описано дали процесните фактури са отразени в дневниците за покупки на жалбоподателя [фирма] и в дневниците за продажби на доставчика [фирма] за всеки един от процесните периоди. Фактурите, по които не се открива осчетоводяване в счетоводството на [фирма], не са отразени и в дневниците за продажби на доставчика и съответно – по тях не е начислен ДДС. За останалите фактури, в счетоводството на доставчика [фирма] е начислен ДДС за продажби по кредита на сметка 4532 Начислен ДДС за продажби. След преглед на тези изисквания в счетоводството на [фирма], относно отразяването на ДДС като задължение към бюджета се установява, че всеки месец е извършвано начисляване на данъка, съобразно резултата в справките-декларации за ДДС. В Приложение №3 към заключението срещу записването за всяка фактура, чийто номер и дата се откриват изрично записани в счетоводните регистри се посочва осчетоводяване на плащането, за останалите не може точно да се посочи кога са платени. При плащанията по банков път са извършвани преводи по няколко фактури наведнъж или на части от тях, като сумите са кръгли и не може да се проследи цялата платена сума точно за кои фактури се отнася. Една част от фактурите са платени от касата на [фирма], като някои от фактурите, които имат фискални бонове и на които са вписани номера и дати, лесно може да се прецени на коя дата са платени и осчетоводени. Голяма част от фактурите са платени по банков път, като за тях не е посочено в счетоводните регистри плащането за кои фактури са отнася. Вещото лице е обобщило, че е заведено счетоводство, при което стопанските операции се осчетоводяват текущо. Не се установяват нелогични салда и кореспонденции между счетоводните сметки. Наличността от парични средства е достатъчна за плащане на текущите задължения, т.е. не се установяват плащания, за които не е посочен източникът на средства. Относно фактурираните разходи – наеми, товаро-разтоварни работи, паркинг, охрана, заплати, осигуровки, за фактурите, в които е изписано само [фирма], за дизеловото гориво и други, в които не е изписано нищо – не се представят – придружаващи документи, а е необходимо изискване на чл.4, ал.3 от Закона за счетоводството /отм. ДВ, бр.95 от 8.12.2015 г./, за да бъде спазен принципът за документална обоснованост на стопанските операции и факти. Установено е равнение между записите по аналитичната и синтетичната отчетност на сметка 304 Стоки, с което е изпълнено изискването на чл.9, ал.1 т.3 от Закона за счетоводството /отм. ДВ, бр.95 от 8.12.2015 г./. Годишните финансови отчети за процесния

период са публикувани в Агенция по вписванията – Търговски регистър, с което е изпълнено условието на чл.40 от Закона за счетоводството /отм. ДВ, бр.95 от 8.12.2015 г./ и са заверени от регистриран одитор.

При изготвяне на първоначалната експертиза, вещото лице е установило, че съпътстващи фактурите документи, които формират разходи, свързани с получаването на хранителните стоки, не се представят. Приложена е една стокова разписка – от 09.07.2010 г. /лист 148 от папка 1/188/, която се свързва с ф.№ 10463/09.07.2010 г. Стоковата разписка и фактурата се свързват и по суми. За да бъдат документално обосновани разходите, които се начисляват в счетоводството на [фирма] следва фактурите, в които е описано „префактуриране на разходи”, „наеми” и др., които са отбелязани в Приложение №1 към заключението с тъмен шрифт, да бъдат придружени от договори, а също и от първичните документи за извършения разход, за да се изясни точно какви разходи и на какво основание се префактурират. Относно продажбата на хранителните стоки се представят счетоводни регистри, описани в констативно-съобразителната част. В табличен вид е дадена информация за наличните стоки в началото на всеки от посочените периоди, доставената и продадена през периода и наличността от стоки в края на всеки от периодите, като сумите от аналитичната отчетност отговарят на записите по синтетичната, което е задължително условие.

Видно от Допълнителното заключение на ССЧЕ, от жалбоподателя се представят допълнително в класьор с документи- договори за покупко-продажба на стоки, сключени между [фирма]– Продавач и [фирма] – Купувач, описани в констативната част. Някои от договорите се придружени от допълнителни документи към тях: споразумения, анекси, описи към фактури, стокови разписки, които са оформени като приложения, неразделна част от договорите. От жалбоподателя се представят допълнително и договори за покупко-продажба на услуги по процесните фактури, описани в констативната част; Договорите са придружени от описи на товарни автомобили, предмет на договорите за наем на МПС, приемо-предавателни протоколи, свидетелства за регистрация на автомобилите, в които е вписан като собственик [фирма] или са взети на лизинг от [фирма]. Представят се и описи на процесните фактури, към които се отнасят договорите. Представя се и Договор за доставка, сключен на 01.01.2010 г. на течено гориво за дизелови двигатели и смазочни материали, сключен между [фирма] – Продавач и [фирма]– Купувач. Към договора се представят справки за доставено гориво и смазочни материали и консумативи с посочени фактури и месец, за който се отнасят. Към процесните фактури са представят

складови разписки /лист 109-365 от класъора с документи, представени за изготвяне на допълнителното заключение/. След извършеното сравнение между данните по фактурите и данните, вписани в стоковите разписки се установява, че данните, вписани в стоките разписки отговарят на тези, вписани във фактурите. Остава неплатено задължение към [фирма] към 31.12.2010 г./ 01.01.2011 г. в размер на 230 327.21 лв.. В счетоводен регистър /електронен/ на доставчика [фирма] с клиент 01291 [фирма] – Оборотна ведомост /картон с анализ на запаси/ за периода от 01.01.-31.12.2010 г. е видно, че сметката на клиента има дебитно салдо, което означава вземане за 230 327,21 лв. Между счетоводната отчетност на доставчика и клиента относно задълженията и вземания има съпоставимост. Представят се допълнително договори за доставка на стоки, сключени поотделно с [фирма] – Продавач и: [фирма], Н.-Н.К.“ Е. и [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма] – купувачи и придружаващи договорите документи. От записите в счетоводните регистри, сметка 702 Приходи от продажба на стоки се дебитираща всеки месец с отчетната стойност на продадените стоки, което е правилно.

Настоящият съдебен състав приема, че заключенията на вещото лице по приетите по делото ССЧЕ и Допълнителната ССЧЕ, които са компетентно изготвени, при използване на специални знания, не оборват фактическите констатации, направени в хода на ревизионното производство. Съществуването само на документи, без те да обективират реално настъпили данъчни събития не е основание за възникване на право на данъчен кредит. Такова възниква в действителна стопанска и търговска дейност, която в случая е налична, но паралелна и различна от документираната. Изхождайки от спецификата в дейността на жалбоподателя и с оглед факта, че дейността по търговия с хранителни продукти е строго регламентирана и съпътствана с множество специфични документи, както бе посочено по-горе /санитарни разрешителни, документи за срок на годност и произход на хранителните стоки по партии и др./ очевидно доставчиците и поддоставчиците по веригата следва да притежават не само фактури, но и документи за произход, ветеринаро-санитарни документи за стоките, документи свързани с физическия контрол от ДВСК и др. подобни. Такива не са представени не само от преките и предходни доставчици, но и от самия жалбоподателя.

Действително, съгласно решение по дела С-642/11 и С-643/11, признаването на правото на данъчен кредит следва да е обвързано с извършена конкретна доставка и наличието дори на издаден РА на доставчик на жалбоподателя не съставлява достатъчно основание за отказ

на данъчен кредит по пряка доставка, както и проверяващите органи не могат да изискват от получателя по доставката да извършва проверки и разследване на дейността на своите доставчици или предходните доставчици по веригата, в т.ч. дали те са данъчнозадължени лица, както и дали са изпълнили задълженията си за начисляване и плащане на данъка. Т.е. не може да се изисква от РЛ да разследва при получаване на всяка доставка –дали доставчикът я е осчетоводил, дали има капацитета да я извърши, но установяването дали доставките са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ДДС. Съответно, ако лицето установи реално осъществяване на доставките, но от доставчика, макар да има пропуски при последния –то не могат му се засегнат правата му, а само при данни, че когато е получило стоките и услугите, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки и услуги е участвало в сделка, която е част от измама, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки или услуги (т. 40 от Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 на СЕС). Не е достатъчно да има фактура, осчетоводена вкл. отразена в дневниците за продажба на доставчика и приемо-предавателни протоколи, както и доказателства за плащане. Дали има или не доставка и в този смисъл правомерно или не са отчетени разходите вкл. в отклонение от данъчно събитие –са изводи, които ответникът е направил на основание самостоятелен анализ на обстоятелствата по всяка една доставка, както и при зачитане на влезлия в сила РА /потвърден съдебно/ за същите доставки касателно ползваното от тях право на данъчен кредит. В случая е законосъобразен извода на приходните органи, че получателят по доставките е знаел, че участва в сделки, по които само формално са издадени данъчни документи, без да са налице реални доставки. Това от своя страна е наложило извод, че [фирма] не може да се определи като добросъвестно лице, защото упражняването на данъчен кредит с фактури, по които не е осъществена реална доставка от издателя на фактурите, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Изводите на органите по приходите са в съответствие и с практиката на СЕС, например по дела C- 395/02, C-345/03, C-355/03, C-484/03 и др., съгласно която не се допуска признаване право на приспадане на данъчен кредит при получателя, когато въз основа на обективни данни се установи, че това право на данъчен кредит е упражнено с измамна цел или злоупотреба.

Относно разноските– такива са направени и претендирани по списък от жалбоподателя в размер на 2 284 лв.. Ответната страна претендира

юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя по чл.8, ал.1, т.7 от Наредба №1/2004г. съобразно отхвърлената част на жалбата срещу РА в размер на 40 476.92 лв., от която сума следва да се приспадат разносните съобразно уважената част от жалбата в размер на 1 735.12 лв. Предвид това следва да осъди жалбоподателя да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 38 741.80 лева.

Така мотивиран, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт /РА/ №Р-2225-1000333-091- 001/18.12.2017г., издаден от П. Ц. Н. на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221418040085-003-001/01.03.2018 г., потвърден с Решение №836/14.06.2018 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, в ЧАСТТА, в която са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. февруари 2008г. до м. ноември 2009г., включително, ведно със съответните лихви, и по ЗКПО за данъчни периоди от м. април 2006 г. до м. декември 2008 г., включително, в общ размер на 31 920 561.75 лева, поради погасяването им по давност.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-2225-1000333-091- 001/18.12.2017г., издаден от П. Ц. Н. на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., поправен с Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221418040085-003-001/01.03.2018 г., потвърден с Решение №836/14.06.2018 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, в ЧАСТТА, в която са установени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.12.2009 г. до 31.08.2010 г., ведно със съответните лихви, в общ размер на 10 097 692.11 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати юрисконсултско възнаграждение на НАП в размер на 38 741.80 лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

Съдия:

