

РЕШЕНИЕ

№ 5818

гр. София, 05.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 06.07.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **7836** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс /ДОПК/.
Производството е образувано по жалба на „ФЛАЙТ ЕКОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А и електронен адрес: [електронна поща], представлявано от Б. И. Б., чрез адв. Б. П. П., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт №Р-22221021002636-091-001 от 05.04.2022 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1067/06.07.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва изцяло РА, с които на дружеството са определени допълнителни задължения за данък добавена стойност /ДДС/ по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 34 278,81 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 29 165,58 лв. за отделните данъчни периоди от м. 11.2018 г. до м. 04.2019 г., от м. 06.2019 г. до м. 09.2019 г. и от м. 04.2020 г. до м. 11.2020 г. по фактури, издадени от МИТ К. 11“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и начислени лихви за забава в размер на 5 113,23 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и

необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Счита, че в хода на ревизионното производство не са събрани всички възможни доказателства, а представените такива са пренебрегнати и/или тълкувани от органите по приходите погрешно и тенденциозно. Излага общи аргументи при оспорване на констатациите, свързани с оказаното право на приспадане на данъчен кредит, позовавайки се на практика на ВАС и СЕС. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото. Подробни съображения излага в депозираната жалба.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, не се явява и не се представлява. С молба, чрез адвокат Б. П. поддържа жалбата, моли за отмяна на оспорения ревизионен акт. Не претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., не се явява, чрез процесуалния си представител юрисконсулт В., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място] следващото му юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал. 2 ДОПК, намери следното:

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021002636-020-001 от 05.05.2021 г., връчена по електронен път на 31.05.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221021002636-020-002 от 27.08.2021 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221021002636-020-003 от 30.09.2021 г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ФЛАЙТ ЕКОМЕРС“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 21.06.2018 г. до 28.02.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021002636-092-001 от 09.12.2021 г., връчен по електронен път на 09.12.2021 г. От лицето е подадено искане с вх. №53-06-10084 от 22.12.2022 г. за удължаване на срока за подаване на възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Срокът е удължен до 22.01.2022 г., за което на жалбоподателя е издадено Уведомление №Р-22221021002636-РУС-001 от 22.12.2021 г. От ревизираното лице, чрез ИС

„Контрол“ е подадено писмено възражение вх. №Р-22221021002636-В.-001-И от 24.01.2022 г. срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения. Органите по приходите са приели възръжението за частично основателно.

Към възражението са представени копия на всички покупни и продажни фактури, включени в отчетните регистри на задълженото лице през ревизираните данъчни периоди; фискални отчети от ЕКАФП и копия на извлечения от банкови сметки; оборотни ведомости и хронологични регистри на счетоводни сметки за разглежданите периоди; изисканите от дружеството в хода на ревизията документи, декларации и писмени обяснения.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221021002636-091-001 от 05.04.2022 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. – ръководител на ревизията. С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 29 165,58 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 71, т. 1 от с. з. по фактури, издадени от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД и „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД и са начислените лихви за забава в размер на общо 5 113,23 лв. Така установените задължения са предмет на оспорване в настоящото производство.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС за спорните периоди.

От фактическа страна в хода на ревизията е установено, че основната дейност на ревизираното дружество през ревизираните периоди е търговия с храна, посредством приложенията „ФУУДПАНДА“ /впоследствие „Г.“/, „ТЕЙКАУЕЙ“, „ОРДЕР.БГ“ и „ФАСТФУУД.БГ“ и хранителни добавки /„П.“ и „ЗАПЕР ЛУКС“/, чрез интернет сайт – www.parazitstop.bg и с поръчки по телефона. Съгласно представените писмени обяснения, за целите на дейността си, дружеството първоначално е стопанисвало търговски обект, находящ се в [населено място], [улица], като впоследствие е преместило производствената си дейност на [улица].

В хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който се явява неразделна част от ревизионния акт по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „ФЛАЙТ ЕКОМЕРС“ ЕООД е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221021002636-040-001 от 26.05.2021 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и извлечения от сметки, декларация за произход на средствата за финансиране на дейността, договори с контрагенти, доказателства за извършени и получени доставки и други документи, свързани с осъществяваната от търговеца дейност през ревизираните данъчни периоди. Цитираното искане е връчено на жалбоподателя по електронен път на 31.05.2021 г., като до приключване на ревизионното производство

не са представени изисканите по реда на ДОПК документи, справки и писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК ревизиращите органи са извършили насрещни проверки на преките доставчици на дружеството, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани подробно в РД. Направените при проверките фактически констатации се свеждат до това, че изготвените до дружествата ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК или по електронен път /„ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД/, като в отговор не са представени изисканите доказателства в указания от органите по приходите срок.

Оганите по приходите са извършили служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че посочените доставчици са с прекратени регистрации по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Всички дружествата имат задължения към републиканския бюджет в големи размери, формирани от декларирани, но невнесени данъци и задължителни осигурителни вноски, както и в резултат от извършени ревизии.

Установено е, че доставчиците не притежават материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки. От същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки. Данни за наличие на притежавани от доставчиците имоти /складове и др./ не са установени и при извършената справки в Имотен регистър на Агенцията по висванията, както и данни за регистрирани транспортни средства. За ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците не са вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи стопанска дейност.

Относно кадровата обезпеченост на дружествата е констатирано, че за периода на доставките същите не са разполагали с назначен персонал по трудови и извънтрудови правоотношения.

Единствените доказателства, относими към процесните доставки са тези, ангажирани от ревизираното лице с възражението срещу РД. Жалбоподателят е представил копия на спорните фактури, с приложени към част тях фискални касови бележки за извършени плащания в брой. Видно от предмета на доставките, фактурите, издадени от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД и „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД касаят доставки на свинско и телешко месо - стекове, джолани, бонфилета и др., а в съставените от „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД данъчни документи /фактури/, като основание за издаването им е вписано „по договор за почистване -частично плащане“.

С оглед гореизложеното ревизиращият орган е направил извод, че фактурите, издадени от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД и „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД, не документират

реално извършени доставки, по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС, с оспорвания РА на ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД и „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД в общ размер на 29 165,58 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 5 113,23 лв.

В хода на съдебното производство са събрани доказателствата по административната преписка, приобщени са доказателства за компетентност на органите, издали актовете по ревизията, както и за счетоводното обслужване на дружеството. С разпореждане от 24.02.2023г. съдът е указал разпределението на доказателствената тежест. С протоколно определение от 16.03.2023г. съдът е указал на жалбоподателя и му е дал възможност да представи доказателства в следващо съдебно заседание, вкл. да направи искане за назначаване на съответна експертиза, тъй като с жалбата не се представят доказателства, не са направени доказателствени искания, а е дадено становище само по съществуването на спора. В хода на съдебното производство жалбоподателя не ангажира доказателства в подкрепа на твърденията в жалбата си.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП е издадено на 06.07.2022г., не е представено доказателство кога е връчено на жалбоподателя, а жалбата е подадена на 22.07.2022 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-637/22.07.2022 г. Няма възражение за срока на връчване, поради което съда счита, че жалбата е подадена в срок, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима. Жалбата е 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 в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите

способи и доказателствени средства.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на ревизиращия екип. Не се констатира съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

С административната преписка са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния доклад и на ревизионния акт съответните органи по приходите са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР и РД и РА. За валидността на КЕП са представени и приети писмени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото.

Фактите по спора, становищата на страните, събраните в хода на ревизионното и съдебното производство доказателства и въз основа на тях правните изводи на съда по материалната законосъобразност на РА са както следва:

Спорът при съдебното обжалване на процесния РА се свежда до това, дали фактурираните доставки на стоки и услуги са реално извършени по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД и „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД.

Съдът със свое определение е разпределил доказателствената тежест между страните, като в тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за отказа да се признае правото на данъчен кредит на ревизираното лице. 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 възникване на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. 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 осъществени доставки на стоките по процесните фактури.

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 на 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 дефиниция на 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 данъчнозадължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчнозадължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонира нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Трайната практика на Съда на Европейския съюз изисква установяването на осъществена действителна облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя, като правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде ограничавано без да са налице данни за някаква форма на злоупотреба от данъчнозадълженото лице.

Според жалбоподателя по всяка от процесните фактури има изпълнение в съответствие с изискванията на закона, т.е. извършени са реални доставки на стоки и услуги.

Съдът не споделя тези доводи по отношение на фактурите, издадени от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. По отношение тези доставчици ревизиращият екип е приел, че не са налице реално осъществени доставки на стоки, съответно услуги, който извод съдът намира за правилен и обоснован.

Предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит са изведени от практиката на СЕС, а именно: доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО (решение на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11, решение на СЕС по дело С-642/11 и др.)

Реалното изпълнение на доставка на стоки (чл. 6 ЗДДС) или услуги (чл. 8 и чл. 9 ЗДДС) се доказва чрез писмени документи - първичен счетоводен документ и придружаващи (вторични документи), установяващи: предаването и приемането на стоката или услугата, предмет на доставка; наличие на облигационни отношения между страните по доставката или конкретизиращи предмета на доставката; извършване на плащане; използване на доставките за икономическата дейност на получателя, в т.ч. за извършени последващи

доставки. За установяване реалността на доставката могат да се представят счетоводни регистри за установяване счетоводното отразяване на доставката.

Настоящата инстанция споделя изложените доводи в акта и счита, че в случая съдържащите се по преписката документи не доказват извършването на реални доставки. В съответствие с принципите на обективност и служебно начало, заложили в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, органите по приходите са извършили съответни процесуални действия с цел установяване обективната възможност на доставчиците да извършат процесните доставки. Освен от посочените преки доставчици, информация във връзка с извършените доставки е изискана и от самия жалбоподател. Анализът на събраните доказателства от своя страна води до извода, че за изпълнение на договорните задължения не са положени необходимите грижи от страна на възложителя за гарантиране на икономическите му интереси, което от своя страна налага съмнение относно това дали същите са сключени единствено с цел постигане на желан стопански резултат.

В случая част от фактурите, по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит касаят доставки на стоки /свинско и говеждо месо/.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 15, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Облагаема доставка според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчнозадължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването / е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам - по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено, дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична с чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане

на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя (вж. Т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13); своенето на данъчния документ от получателя - чл. 71, ал. 1 ЗДДС; получаването на стоките/услугите по доставката ("... действителното извършване на облагаема сделка..." според т. 30 от решението на СРС по дело С-642/11); отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ (така т. 36 от решението на СЕС по дело 153/11).

Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав, изключва възникването на правото. В процесния случай не се доказва получаването на стоките.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6.12.2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: "Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото". "Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано" (т. 33).

От друга страна националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършени от ДЗЛ в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно е подчертавал разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите на данъчното облагане - разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/11/ЕО, които последователно си служат само с понятието "доставка", а не "сделка". Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно

съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи този ефект ще е настъпил ако правото на собственост родово определени вещи (в случая свинско и говеждо месо с доставчици „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]) е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя.

Посочената в жалбата практика на СЕС не води до различен извод, доколкото нейното обсъждане следва да се осъществи след като се анализират конкретните доказателства и се извърши преценката за това дали са налице доставки и законосъобразно ли е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

В конкретния случай общата преценка на събраните документи и установените в хода на ревизията факти и обстоятелства води до извода, че се касае за фактури, издадени без да са налице реално развили се търговски взаимоотношения между жалбоподателя и оспорените доставчици.

Видно от предмета на доставка фактурите, издадени от горесцитираните доставчици касаят доставки на стоки - свинско и говеждо месо. Следователно правнорелевантни за установяване изпълнението на доставките са доказателства за наличност на стоката в патримониума на доставчика, прехвърлянето на собствеността в патримониума на получателя /ревизираното лице/ и свързаните с това доказателства за наличие на складова база за съхранение транспортиране и предаване, с оглед спецификата и характеристиките на стоките.

Съобразно изискванията на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.

Съгласно установената практика на ВАС, при доставка на стоки, тяхното отделяне и ограничаване от другите вещи от същия род се постига чрез издаване на документи, удостоверяващи тяхното реално приемо-предаване между доставчик и клиент. От наличните по делото доказателства е видно, че както жалбоподателят, така и преките доставчици не са представили такива документи, удостоверяващи реалното изпълнение и предаване на стоките по спорните доставки. В случая към нито една от спорните фактури, документиращи доставки на стоки, няма приложен договор или протокол, с които да се удостовери отделянето и/или фактическото прехвърляне на собствеността от продавача на купувача.

Когато се касае за продажба на стоки, следва да се установят факти относно предаването им и свързаните с това обстоятелства, касаещи придобиване право на собственост върху същите по вид и количество, съхранение, транспорт и др. Доказването на реална доставка на стоки изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните, и че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н. Такива доказателства в хода на ревизионното производство, както и в хода на съдебното производство не са представени.

Липва аналитична отчетност на стоките/материалите, която да отчита входящи и изходящи количества, което води до невъзможност да се установи тяхното движение чрез наличието на надлежна одитна следа.

В решенията си СЕС пояснява, че подробно водената счетоводна отчетност, даваща възможност за осъществяване на данъчен контрол, е гаранция срещу злоупотребата с право /т. 64 на Решение от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/11 и С-142/11 във връзка с т. 58, т. 59, т. 60/.

Липсват конкретни доказателства за превоза на стоката между предходните доставчици, преките такива и ревизираното лице. Не са налице пътни лисове, товарителници, както и данни за мястото на товарене и разтоварване, за чия сметка е превоза и др.

Представените от жалбоподателя като доказателство за извършените плащания по част от доставките – фискални касови бележки, съдът счита, че дори и да доказват извършени плащания по касов път, същите не биха могли да се обвържат с изпълнението на спорните доставки.

На доказване подлежат спорните факти и връзките между тях. Относно необходимата връзка между платената цена и извършената доставка с решения по дела С-16/93, С-154/80 и С-102/86 С. е приел, че същата предполага наличието на пряка връзка между извършената доставка и получената насрещна престация. Такава причинна връзка между плащанията и получената облагаема доставка в разглеждания случай не е доказана.

Доставките от посочените доставчици са специфична стока, а именно месо, поради което приложение намират редица специални закони, регламентиращи търговията с месо и месни продукти, които съдържат специфични изисквания към търговията с този вид стоки. Например нормата на чл. 21а, ал. 1 от Закона за храните /ЗХ/ задължава производителите и търговците на храни да осигурят възможност за проследяване на храните и на всички други вещества, предназначени за влагане или за които се предполага, че ще бъдат вложени в храни, на всички етапи на производство, преработка и дистрибуция, като за

целта: 1. изискват и съхраняват информация за всеки свой доставчик на храни, на животни, отглеждани с цел производство на храни, и на вещества, предназначени за влагане или за които се предполага, че ще бъдат вложени в храни и 2. съхраняват информация за производителите и търговците на храни, на които те са доставили своите продукти. Съгласно алинея втора на цитираната норма, за изпълнение на изискванията на ал. 1, производителите и търговците на храни въвеждат и прилагат системи и процедури за събиране и съхраняване на информацията, които позволяват предоставянето ѝ на компетентните органи при поискване, а в ал. 3 от същата норма е предвидено и че за изпълнение на изискванията на ал. 1, производителите и търговците етикетират и/или маркират храните по начин, който улеснява проследимостта им. Съобразно изискванията на чл. 20 и чл. 21а от ЗХ, търговците на храни следва да водят счетоводството си по такъв начин, че във всеки момент да са установими характеристиките, в т.ч. срокът на годност и местонахождението на храните. В разпоредбата на чл. 57, ал. 1 и ал. 2 от Закона за ветеринарномедицинската дейност /ЗВМД/ е посочено, че суровини и храни от животински произход се допускат на пазара само ако отговарят на изискванията на този закон, Закона за храните и нормативните актове по прилагането им, като предназначени за пускане на пазара суровини и храни от животински произход трябва да са добити от животни: 1. които отговарят на здравните изисквания и са преминали през ветеринарномедицински контрол и 2. за които няма наложени забрани или ограничения поради съмнение или поява на болест по чл. 47, ал. 1. В чл. 58 от ЗВМД е предвидено, че предназначени за пускане на пазара суровини и храни от животински произход се маркират със здравна или идентификационна маркировка за обозначаване на техния произход и че във ветеринарномедицинските и/или други документи, които придружават суровините и храните от животински произход при транспортирането им, се вписва ветеринарният регистрационен номер на обекта за производство и съхранение, от който произхождат.

В конкретния случай, нито от ревизираното дружество, нито от доставчиците са представени валидни удостоверения за регистрация на обекти за търговия с храни от животински произход, ветеринарни свидетелства или идентификационна маркировка за обозначаване на произход на суровини и храни от животински произход. Не са представени свидетелства за санитарен контрол, необходими за извършване на икономическа дейност от този вид, както и други съпътстващи доставките документи, а именно експедиционни бележки, складови/стокови разписки, товарителници и др. Такива доказателства не са представени и в хода на съдебното производство.

Изложеното обосновава законосъобразността на извода за липса на доставка по фактурите, издадени от изброените по-горе дружества. В хода на административното производство, както и в хода на съдебното производство не се представиха доказателства, които да обосноват различен извод. Въпреки дадената от съда възможност и указания за представяне на доказателства, в подкрепа на твърденията на жалбоподателя, вкл. и указания за назначаване на съответна експертиза в тази връзка, страната проявява

процесуално бездействие и не подкрепи с доказателства твърденията в жалбата.

Следва да се отбележи и факта, че при извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че посочените доставчици са с прекратени регистрации по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени от тях данъчни нарушения. Всички дружествата имат задължения към републиканския бюджет в големи размери, формирани от деклариран, но невнесени данъци и задължителни осигурителни вноски, както и в резултат от извършени ревизии.

Така съда счита, че обстоятелствата установени от данъчните органи, подкрепени с доказателства са безспорно установени.

Предвид гореизложеното, РА е обоснован и законосъобразен в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по всички фактурирани от „МИТ КОМЕРС 11“ ЕООД, „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД и „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД доставки с предмет – свинско и говеждо месо.

Другата част от доставките, по които на ревизираното лице е отказано правото на данъчен кредит касаят издадените от „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД фактури с предмет – „по договор за почистване-частично плащане“. В конкретния случай извършването на услуги следва да се докаже не само с представяне на фактури, но и чрез представяне на доказателства във връзка с реалното им изпълнение. Освен преценката за достоверност на първичните счетоводни документи, относими към пряката реализация на стопанската операция, следва да се преценят и събраните доказателства/съответно липсата им, установяващи потенциалната възможност за тяхното осъществяване, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, документи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

При преценка за това, дали доставката на услуга, по която е ползван данъчен кредит, е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпросът дали възложената работа/действие – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето, издало фактурата, документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителят им да има на разположение необходимата кадрова и техническа обезпеченост.

Услугите представляват фактическо изпълнение на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано

с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. В конкретната хипотеза е необходимо да се изследва и удостовери наличието на резултат от съответната услуга при получателя, както и да бъдат представени доказателства за използване на полученото в дейността му. За реалното изпълнение на тези дейности /услуги по почистване/ е необходимо наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, поради което правилно органът по приходите е предприел действия за изясняване на това обстоятелство. В случая, съдът споделя констатациите на ревизиращите органи, че „СКАНДАЛ 4X4“ ЕООД не доказва наличието на персонал за изпълнение на процесните услуги. Видно от данните в информационната система на НАП, за периода на спорните доставки, прекия доставчик не е разполагал с назначени лица на трудови и извънтрудови правоотношения. Това обстоятелство, заедно с установената при ревизията липса на притежавана от дружеството материално-техническа обезпеченост, съответно липса на доказателства за превъзлагане на спорните доставки, потвърждават изводите на органите по приходите за липса на реално извършени доставки по спорните фактури, което съдът споделя изцяло.

Предвид всичко изложено, съдът намира че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Оспореният Ревизионен акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма и при спазване на административнопроизводствените правила, в съответствие с материално -правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърлена като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК. Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 3392,26 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр.1 и пр.4 от ДОПК,Административен съд София град, III-то отделение, 60 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ФЛАЙТ ЕКОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А и електронен адрес: [електронна поща], представлявано от Б. И. Б., чрез адв. Б. П. П., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт №Р-22221021002636-091-001 от 05.04.2022 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. –

ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1067/06.07.2022 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва изцяло РА, с които на дружеството са определени допълнителни задължения за данък добавена стойност /ДДС/ по Закона за данъка върху добавената стойност в общ размер на 34 278,81 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 29 165,58 лв. за отделните данъчни периоди от м. 11.2018 г. до м. 04.2019 г., от м. 06.2019 г. до м. 09.2019 г. и от м. 04.2020 г. до м. 11.2020 г. по фактури, издадени от МИТ К. 11“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧЕВ ТРАНС 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДИЧ ГРУП КОНСУЛТИНГ БЪЛГАРИЯ 73“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СКАНДАЛ 4Х4“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и начислени лихви за забава в размер на 5 113,23 лв.

ОСЪЖДА „ФЛАЙТ ЕКОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП сумата от 3392,26 лв. /три хиляди триста деветдесет и два лева и двадесет и шест стотинки /разноски за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: