

РЕШЕНИЕ

№ 2378

гр. София, 12.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 27.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **5876** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], магазин 10, чрез Е. М. Б.-Х., в качеството ѝ на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221219003607-091-001/27.02.2020г., издаден от Т. П. Н.-орган, възложил ревизията и Т. И. В.-ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение №790 от 14.05.2020г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ОДОП).

В жалбата са релевирани оплаквания, че РА е незаконосъобразен, издаден в нарушение на основни принципи на данъчното производство, както и нарушения на материалния закон.

Навеждат се твърдения за незаконосъобразно установяване на допълнителни задължения по ЗДДС, в следствие на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], при безспорно установени последващи доставки, респ. продажба на същите стоки или фактическата им наличност, което прави твърдението на ревизиращите за липса на реалност на доставките по придобиването им необосновано. Сочи, че ревизиращия екип акцентира върху ирелевантни факти, липса на кадрова и техническа обезпеченост в доставчиците, като всички тези факти не са елемент от фактическия състав на правото

на данъчен кредит. Смята, че липсата на кадрови потенциал у доставчиците не е основание да се твърди, че не са налице доставки. В подкрепа на възраженията си посочва практиката на Съда на ЕО, цитирайки Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11. В този смисъл смята, че не следва органите по приходи да вменяват права и задължения, за жалбоподателя с твърдението, че не е положил грижи за проучване на своите доставчици, чрез извършване на справки в Търговския регистър и установяването дали доставчиците са подавали ГФО, както и справки в Агенция по вписванията. В с.з. жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалният представител адв.Е. Бадева, поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разности. Представя писмени бележки.

Ответникът-Директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно- осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез главен юрисконсулт М., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, I отделение, 18-състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221219003607-020-001 от 12.06.2019г., връчена по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК, във връзка с чл.30, ал.6 от ДОПК на 25.06.2019г., изменена със ЗВР №Р-22221219003607-020-002 от 20.09.2019г. и №Р-22221219003607-020-003 от 04.11.2019г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] [населено място] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2014г. до 31.08.2018г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221219003607-092-001/31.01.2020г., връчен по електронен път на същата дата 31.01.2020г.

Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение с вх.№53-00-2355#2/13.02.2020г. по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК , прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221219003607-091-001/27.02.2020г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. орган, възложил ревизията и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 02.03.2020г.

Предмет на оспорване в настоящото производство са установени с РА задължения по ЗДДС в размер на 334 182,51лв. в т.ч. ДДС в размер на 242 301,06лв. и лихви в размер на 91 881,45лв., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит както следва:

-в размер на 120,00лв., за данъчен период м.07.2015г. по фактура №0...02281/06.07.2015г., издадена от [фирма]. с предмет на доставка „чорапи“;

-в размер на 219 440,52лв., за данъчни периоди от м.07.2015г. до м.12.2017г. и от м.02.2018г. до м.08.2018г.. по фактури, издадени от [фирма]. с предмет на доставка-„стоки по опис, съгласно стокова разписка, неразделна част от фактурата“ /домашни потреби, тенджери, саксии, прибори, чаши. детски играчки, плажни аксесоари, стенни часовници, бельо, ученически пособия, канцеларски материали, коледни украси, сувенири и др./;

-в размер на 22 296,42лв. за данъчни периоди от м.01.2014г. до м.06.2014г. по 32бр. фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „стоки по стокова разписка, неразделна част от фактурата“ /тенджери, саксии, прибори, чаши. детски играчки, балони, плажни аксесоари, стенни часовници, бельо. чорапи, козметика, бижута, ученически пособия и др./;

-в размер на 444,00лв., за данъчни периоди м.01 и м.04.2015г. по фактури №0... 085 от 30.01.2015г. и №0... 0107 от 01.04.2015г., издадени от [фирма], с предмет на доставка-„доставка и монтаж на осветителни тела“.

Съгласно констатациите на РД, през ревизираните периоди дружеството е извършвало търговия на дребно с разнообразни стоки в нает магазин в [населено място], [улица], магазин 10 и склад в [населено място],[жк], ул.,3019“ №1, хале 9.

Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 02.05.2011г.

На жалбоподателя на основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения, ИПДПОЗЛ №Р-22221219003607-040-001/30.07.2019г., в отговор на което са представени доказателства с вх.№53002355#1/15.08.2019г.

С протокол №1596110/18.10.2019г. е констатиран преглед на оригинални документи в счетоводен офис, находящ се в [населено място], [улица], №97-99, ап.3.

Извършена е проверка в информационната система на НАП-ПП ИС Контрол, ПП С..

На основание чл.45 от ДОПК, с оглед установяване законосъобразното упражняване право на данъчен кредит по фактурите, издадени от преките доставчици на жалбоподателя [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на същите е извършена насрещна проверка, резултатите от която са обективирани в протоколи, описани подробно в РД.

Документи и писмени обяснения от тях не са представени.

Извършените процесуални действия, констатации и формираните изводи от ревизиращия екип са изложени подробно в констативната част на ревизионния доклад и са възприети изцяло в процесния ревизионния акт.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че издадените от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури са декларирани и отразени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди с изключение на две от фактурите с №00001000032 от 30.06.2014г. и №00001000031 от 23.06.2014г. издадени

от [фирма], които са издадени след дерегистрацията на дружеството по ЗДДС на 20.06.2014г.

Освен от посочените по горе фирми, информация във връзка с извършените доставки е изискана и от самия жалбоподател, при проверката на която ревизиращите органи са приели, че за да бъде доказано извършването на доставка, не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а зависи и от това, дали доставчикът е извършил посочените в издадените от него фактури доставки на стоки или услуги, както и дали жалбоподателя е взел всички разумни мерки, за да се увери, че доставчиците му са коректни.

Ревизиращите органи приемат, че макар и при наличието на приемо-предавателни протоколи и документ за извършено плащане на всяка една доставка, чрез така оформената документация се установява само наличието на сделки, но не и реално развили се фактически отношения и реално извършване на продажба на стоки. Установяват още, че в конкретния случай се касае за стоки-родово определени вещи, собствеността върху които се прехвърля с тяхното индивидуализиране чрез отделяне от съвкупността и предаването на стоката. В тази връзка от съществено значение е да се установи разполагали ли са доставчиците с необходимите по вид и количество стоки, за да прехвърлят правото на собственост върху тях с фактурите. При така констатираните факти не можело да се установи, че доставчикът е владеел, ползвал и се е разпоредил със стоката, която е посочена във фактурата, издадена от него и по която жалбоподателя е упражнил правото си на данъчен кредит. Въпросът за притежаването, складирането и транспортирането на стоките бил от основно значение за доказване реалното извършване на доставките.

При тази фактическа обстановка, ревизиращият екип е формирал извод, че по спорните фактури липсва доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС и на основание чл.69, ал.1, т.1 и чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите описан РД, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Р. акт е оспорен пред директора на дирекция „ОДОП”-С. при ЦУ на НАП, като в законоустановеният срок по чл.156, ал.7 от ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с решение №790 от 14.05.2020г., с което е потвърдил обжалвания РА.

В срока за обжалване ревизиращият субект е подал жалба до съда.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства, както и допълнително представените от жалбоподателя.

Изготвена е ССЧЕ, чието заключение е прието и неоспорено от страните в с.з. на 27.01.2021г. Видно от заключението на вещото лице, което съдът кредитира като компетентно и неоспорено от страните, за всички издадени фактури са взети счетоводни операции в счетоводството на [фирма]. Закупените стоки от жалбоподателя през ревизиращия период са заприходени в материалната сметка 304

„Стоки на склад“ и при последващата им продажба, тяхната отчетна стойност е изписана от същата сметка, като разликата между покупната и продажната стойност е отчетена по с/ка 702 „Приходи от продажби на стоки“. Установено е още, че конкретните покупки по фактурите издадени от посочените по горе доставчици се обвързват с конкретни продажби по фактури издадени на последващи клиенти и последващи продажби на дребно. ССЧЕ установява че при покупките стоките се заприхождат по дебита на с/ка 304 „Стоки“ в кореспонденция със с/ка 401 „Доставчици“. При последващите продажби на стоките се осчетоводяват приходите по кредита на с/ка 702 „Приходи от продажби на стоки“ срещу дебитиране на с/ка 411 „Клиенти“. Изписването на стоките (при продажби) е по кредита на с/ка 304 „Стоки“ в кореспонденция с дебита на с/ка 702 „Приходи от продажби на стоки“. По с/ка 304 „Стоки“ има начални и крайни салда (наличности в началото и края на избрания отчетен период). Налице е застъпване в доставките, защото към началните салда (наличности) се прибавят нови покупки (приходи) и от тях се изваждат продажбите (разходи), за да се достигне до крайни салда (наличности), за този период. От разчетната с/ка 401 „Доставчици“ и оборотите по с/ка 304 „Стоки“ експертизата установява, че покупките на стоки не са само по фактури на процесните доставчици, а и по фактури на други доставчици. Стоките, съгласно справките за стоките потоци се водят с аналитичност по количество и стойност от всеки вид.

Според заключението на експертизата, е налице съпоставимост между разход и приход в счетоводството на жалбоподателя, съгласно изискванията на закона. Посредством взетите счетоводни операции, вещото лице е анализирано за всяка от процесните години–2014г., 2015г., 2016г., 2017г. и 2018г. съпоставимостта между приходи и разходи, като е установило, че стоките са заприходени по отчетна стойност в с/ка 304 „Стоки“, като това е Оборот по Кредита на с/ка 401 „Доставчици“. Продажната стойност на продадените стоки /приходите от продажби/ е оборот от Дебита на с/ка 411 „Клиенти“ и по Кредита на с/ка 702 „Приходи от продажби на стоки“. При продажбата на стоките, тяхната отчетна стойност се изписва от с/ка 304 „Стоки“, а разликата между покупната и продажната стойност остава по Кредита на с/ка 702 „Приходи от продажби на стоки“, като именно в това се състои съпоставимостта между получените приходи от реализацията на закупените стоки, за които е направен съответния разход и това е било видно от справките за стоките потоци.

При посещение от вещото лице на обекта на жалбоподателя, находящ се в [населено място], [улица], магазин №10 се установило, че осветителните тела, предмет на доставка от [фирма] по спорните фактури са налични в търговското помещение на [улица].

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Съдът намира, че жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл.156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл.156, ал.6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност.

Съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията .

В случая видно от заповеди №РД-01-803 от 07.06.2017г. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С., Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” към Дирекция “Контрол” при ТД на НАП С. е оправомощена да издава ревизионни актове по реда на чл.119, ал.2 ДОПК.

Следователно процесният ревизионен акт е издаден от органът, възложил ревизията и ръководителя на ревизията Т. П. Н. т.е. от лице, разполагащи с материална компетентност по чл.119, ал.2 ДОПК.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосновааност на обжалвания ревизионен акт.

За да издаде оспорения ревизионен акт в оспорената му пред настоящата инстанция част, административният орган е приел, че не са осъществени реални доставки на стоки/услуги по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], във връзка с което е прието, че по отношение на жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на общо задължения за довносяне общо в размер на 334 182,51лв. в т.ч. ДДС в размер на 242 301,06лв. и лихви в размер на 91 881,45лв., по тези доставки, вследствие на което са установени допълнителни задължения за дружеството.

С оглед необходимостта от установяване на реално осъществяване на доставките на стоки и услуги, и установяване на предпоставките по чл.6 и чл.9 от ЗДДС, в хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия.

Според констатациите на РД, извършваната от дружеството дейност през ревизионния период е търговия на дребно с разнообразни стоки в нает магазин.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за

определяне на резултатите за ревизираните периоди са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД.

Спорните между страните въпроси се изразяват в това налице ли са законовите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит от жалбоподателя по процесните фактури, респективно за доначисляване на ДДС от органите по приходите.

Следователно в конкретния случай спорът се свежда до това, дали издадените от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], фактури са за реално доставени стоки.

Във връзка с това, настоящата инстанция намира изводите на ревизиращите органи, респективно на решаващия орган, за нереалност на доставките, за неоснователни, по следните съображения:

Няма спор, че по отношение на процесните доставки, по които жалбоподателят е получател, е изпълнено условието по чл.71, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 от същия закон, в който данъкът е посочен на отделен ред.

На първо място, видно от представените по делото данъчни фактури, издадени от спорните доставчици, се установява, че всички фактури са оформени съгласно всички стандарти на Закона за счетоводството (ЗСч) и към тях са представени доказателства за плащане /фискални касови бонове или разписки за плащане чрез ePay.bg./, обстоятелство, което се установява безспорно и от изслушаната в с.з. на 27.01.2021г. съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните, която съдът кредитира изцяло като компетентна и правилна.

В констативно-съобразителната част на С. експертиза, вещото лице е констатирало, че във връзка с всяка издадена от доставчиците фактура за стоки са съставени респективно представени по делото, стокови разписки за получените стоки.

Установено е още, че процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] намират счетоводно отражение в счетоводните регистри на жалбоподателя. При получаване на стоките по процесните фактури, данъчната основа на същите се отразява в счетоводните регистри по дебита на счетоводна сметка 304 „Стоки на склад“ , Кредит с/ка 401 „Доставчици“, Кредит с/ка 501 „Каса в лева“

Успоредно с това, при осчетоводяване на фактурите за покупки, счетоводно отражение намира и начисляването на Данък върху добавената стойност /ДДС/ със счетоводната операция: дебит счетоводна сметка 453 „Разчети с ДДС“ с под сметка 4531 „Начислен ДДС за покупките“, срещу кредитиране на

счетоводна сметка Дебит с/ка 401 „Доставчици“, под сметка 1 „в левове“.

Горното обосновава извод, че в случая е налице пълно съответствие на описаните видове и количества услуги/стоки за получените доставки по спорните фактури, подписаните във връзка с тях стокови разписки и други съпътстващи документи за извършените от дружеството плащания по доставките и документи за последващи доставки.

Следователно, по отношение на всички закупени от жалбоподателя стоки, свързани с неговата дейност безспорно са осъществени последващи доставки, за които са налице доказателство в счетоводството на дружеството.

Налице е идентичност на вида, количеството на закупените от процесните доставчици стоки и тези, предмет на последващи доставки по цитираните в ССЧЕ фактури.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да са налице реално получени облагаеми доставки.

Съдът съобрази, че ЗДДС не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално получени доставки на стоки или услуги. Доставката на стоки е факт от обективната действителност, чието наличие следва да бъде установено.

Съгласно разпоредбата на чл.68 и чл.69 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получените от него стоки или услуги по облагаема доставка, които доставчикът-регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави, в тази връзка ЗДДС регламентира изискване, според което правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получени стоки или услуги по облагаема доставка.

Следователно, за да претендира право на данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже реално извършена облагаеми доставки по смисъла на чл.9/6 от ЗДДС, във връзка с които са подробно описани и анализирани в приетото и неоспорено в с.з. заключение по ССЧЕ писмени доказателства индикиращи изпълнението на спорните доставки..

Ревизиращите органи са направили своите изводи само и единствено въз основа на липса на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, без да обсъдят всички представени по преписката доказателства, релевиращи безспорни изводи за извършване на процесните доставки на стоки.

Не е взето предвид, че предвид характера/предмета на извършените услуги, а именно търговия на стоки, от различни видове от склад, не е необходим обслужващ персонал, тъй като всички преговори и действия могат да бъдат

извършени от едно лице, в конкретния случай това може да бъде управителя на дружеството, тъй като извършваните действия са възможни чрез провеждане на телефонни разговори, срещи и търсене в интернет.

Освен това, налични са доказателства, фактури придружени от стокови разписки, конкретизиращи предмета на доставката /количествено измерение, калкулация или документ, от който се установява какво точно е извършено, в какъв обем, с какви единични цени и как е формирана крайната стойност на фактурата/, което е от значение за нейната реалност, но липсата на такива не означава винаги, че доставката не е извършена.

Данъчните органи са тези, които следва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице, каквото условие е въведено и в практиката на Съда на Европейския съюз /вж. т.62 от решението на С. по съединени дела С-80/11 и С-142/11/.

В процесния случай в оспорвания РА не се съдържат констатации за извършена данъчна измама, а и липсват доказателства за издадени РА на доставчиците с такива твърдения и констатации. Визираната липса на реалност на доставките предполага неправомерно поведение на двете страни, за каквото обаче не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация. Липсата на доставка не може да се твърди или предполага, а следва да бъде доказана по безспорен начин в процеса на съответната проверка или ревизия посредством надлежни доказателствени средства. Тези средства трябва да удостоверяват относими обстоятелства, а преценени както заедно, така и поотделно, да обосновават по безспорен начин извода за липса на доставка с оглед на определението, дадено в закона.

Освен това, както правилно е констатирано с РА, включително и в изслушаната по делото ССЧЕ, неоспорена от страните, процесните фактури са отразена в СД по ЗДДС и дневниците за продажби на процесните доставчици, с изключение на две от фактурите с №00001000032 от 30.06.2014г. и №00001000031 от 23.06.2014г. издадени от [фирма], които са издадени след deregистрацията на дружеството по ДДС на 20.06.2014г.

Всички цитирани в ССЧЕ доказателства, са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя, което според констатациите както на ревизиращите органи, така и на вещото лице е редовно водено. Тези обстоятелства са потвърдени и от изслушаната по делото ССЧЕ (неоспорена от страните), изготвена след преглед на счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице е установило, че жалбоподателят е получил всички заявени стоки по процесните фактури, всички предмет на последващи доставки.

Казано с други думи, установява се, че закупените стоки, доставени от преките

доставчици, се използват в дейността на жалбоподателя, както и с тях са извършени доставки по отношение на трети лица, при които е начислен дължимият ДДС, т.е. използвани са за последващи облагаеми доставки.

Тези доставки са обективирани със съответните първични счетоводни документи–справките за стоките потоци, описани в заключението по ССЧЕ и приобщени към доказателствения материал по делото, т.е. налице е последващата реализация на процесните активи или е установено използването им в дейността на жалбоподател, като например осветителните тела, предмет на доставка от [фирма] монтирани в търговското помещение на [улица].

С оглед разпоредбата на чл.170, ал.1 АПК, вр. с §2 от ДР на ДОПК, върху административния орган пада тежестта да докаже наличието на фактическите и правни основания за издаване на акта си, т.е. че тези стоки не са доставяни, или са, но не от лицето, сочено като доставчик. По делото такива категорични доказателства не са представени и не са ангажирани от страна на приходна администрация. Все в тази насока следва да се отбележи, че органите по приходите не са освободени от задължението си да подкрепят фактическите си и правни изводи с надлежно събрани по реда на ДОПК доказателствени средства (арг. чл.170, ал. 1 АПК вр. § 2 ДР на ДОПК).

Ето защо в случая фактическите констатации на приходната администрация трябваше да обхващат начина на осчетоводяване на процесните доставки и свързаните с тях плащания. Следваше да се проследи стокният поток, което е възможно да бъде сторено не само при прекия доставчик, но и при самото ревизирано лице, като се анализират и последващите доставки на процесните стоки, като част от тях са необходими за осъществяване на дейността на РЛ, а по голямата част са предмет на продажба на трети лица.

Фактът на последващата реализация на процесните активи, установен от заключението на приетата ССЧЕ, сам по себе си е косвено доказателство за придобиване собствеността върху стоките от страна на жалбоподателя и следователно всички тези факти и обстоятелства е трябвало да се преценят с оглед редовността на заведената от жалбоподателя счетоводна отчетност и едва тогава да се формира крайният извод относно реалността на спорните доставки.

В процесния случай е установено и плащането на цената на стоките, закупени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Основанието на тези плащания не е оспорено от органите по приходите с оглед представените по делото доказателства – електронни плащания ePay.bg с наредител: Е. Б. – управител на жалбоподателя, поради което следва да се приеме, че е такава, каквото е посочено в процесните фактури, в израз на постигнато съгласие между страните за прехвърляне на право на собственост върху тази стока, за чиято действителност не се изисква писмена

форма.

Казаното дотук означава, че в конкретния случай има достатъчно индиции за прехвърлянето на правото на собственост и възникването на данъчното събитие относно процесните активи. Да се приеме, че всички тези доказателства са недостатъчни, би означавало да се вменят неоправдано тежки задължения на регистрираните по ЗДДС лица да съставят и поддържат отчетност, различна от установеното в закона и търговската практика.

Следва да се отбележи, че по делото не са събрани доказателства, нито са налице данни, че в случая е извършена данъчна измама и е нанесена вреда на държавния бюджет. Вярно е, че този въпрос остана без доказване, както в административното, така и в съдебното производство. От друга страна обаче, по делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят [фирма], [населено място] е знаел или е бил длъжен да знае, че участва в данъчна измама, още по-малко пък, че е извършил такава.

Същевременно, съгласно разпоредбата на чл.71, т.1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред-по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл.71, т.1 ЗДДС, притежаването на данъчни документи, фактури, издадени от прекия доставчик.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на С..

Най-общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела С-80/11 (M. kft срещу N. Ad у-йс V. D.-dunbntbli R. б/is A. F.) и С-142/11 (P. D. срещу N. Ad у- йв V. Iszak-alfijldi R./is A. F.) във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347), ако е установено предаването и приемането на стоките/услугите между доставчика и получателя и последващата им реализация чрез облагаеми доставки и за

целите на икономическата дейност, неизпълнението на задълженията на прекия доставчик или предходните по заприходяване на стоките в тяхното счетоводство или друго неизпълнение на задължения във връзка с воденото от тях счетоводство и доказването на произход на стоката или направени съпътстващи разходи, могат да обосноват отказ на право на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата. В настоящия случай това не е установено, а органът по приходите не следва да вменява задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. Следователно в конкретния случай от една страна дружеството-жалбоподател притежава данъчни фактури, издадени съгласно всички правила на ЗСч и ЗДДС, а от друга - няма каквито и да било данни, че действията на прекия доставчик на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

В същия смисъл е и решението на С. по дело С-324/11, според което, Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Уредбата на съюзното право, националното позитивно право и практиката на С. са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в Указание № 20-00-134 от 21.06.2013г. Така в раздел трети т.1 от указанието се утвърждава, че "...не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т.н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури."

Липсата на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга е индиция за несъществуваща доставка, без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на С. по дело С-324/11 /"...Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали доставчиците по спорните фактури са имали кадрови, технически или най-общо казано ресурсен потенциал за покупка на доставената стока, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е

разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател."

Не се установяват и „нередности“ при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице счетоводство. По записванията в счетоводството на получателя е оставена информационна следа за доставките, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК.

Следва да се обърне внимание на мотивите на С. в решението си по дело С-142/2011, където С. приема, че от акта за преюдициално запитване по С-142/2011 следва, че доставките на стоки/услуги/, впоследствие са използвани от жалбоподателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки /т.43/; данъчно -задълженото лице е получило стоките и услугите /т.45/; самият втори преюдициален въпрос по това дело /т.33/ съдържа предпоставката, че данъчната администрация не оспорва извършването на отразената във фактурата сделка.

Затова Решенията на С. по посочените по-горе дела, дават основание да се приеме, че при доказана реалност на предмета на пряката доставка на получателя по фактурата се следва данъчен кредит, който не може да бъде отказан поради действия на преките доставчици, които ревизираното лице не може да контролира. Без съмнение, тези решения следва да бъдат прилагани като прецедент при доказан /или безспорен /наличен при ревизираното лице или предмет на последваща облагаема доставка предмет на пряката доставка, като на РЛ не следва да се възлага доказателствена тежест относно обстоятелствата по т.61 от Решението от 21.06.2012г.: дали издателят на фактурата е ДЗЛ /в тази връзка и Решението от 22.12.2010г. по С-438/09 D./.

С оглед изложеното, съдът намира, че е налице доставка по смисъла на чл.6/9 ЗДДС. Налице е получаването на стока срещу насрещна престация на основание на сключена сделка. Налице са и предпоставките на чл. 71 ЗДДС.

Освен това получателят на доставката, за която е начислен данък е регистрирано по ДДС лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура, данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка; доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие; получената по облагаема доставка стока е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон, видно от представените с възражението към ревизионния доклад фактури.

По изложените по-горе мотиви, настоящият съдебен състав приема, че по делото е доказано реалното изпълнение на процесните доставка от страна на [фирма], [фирма], [фирма].

Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, по спорните фактури издадени от [фирма],[ЕИК], [населено място], Фактура №[ЕГН]/30.01.2015г. за доставка и монтаж на осветителни тела и Фактура № [ЕГН]/01.04.2015г., също за доставка и монтаж на осветителни тела, съдът счита че доставката е осъществена и отказът за признаване на данъчен кредит на [фирма] по издадените от [фирма] фактури е незаконосъобразен. В тази връзка съдът съобрази установеното от вещото лице наличие на 36 броя осветителните тела в търговското помещение, ползвано от жалбоподателя в [населено място] на [улица], както и че за всички издадени фактури от [фирма], са взети счетоводни операции в счетоводството на [фирма], фактурите са платени в брой и са включени в Дневниците за продажби на [фирма] за съответните данъчни периоди.

По отношение на отказания данъчен кредит по издадените от [фирма], фактура №100031/23.06.2014г. с ДО- 3 889.00 лв. и ДДС-777.80лв. и фактура №100032/30.06.2014г. с ДО-4 085.00лв. и ДДС-817.00 лв. в общ размер на 1594,80лв. главница и съответните лихви в размер на 891,26лв. /изчислени считано от 15.07.2014г. до датата на издаване на РА-27.02.2020г. по първата фактура ДДС-777.80лв.- лихва 444,80лв. и по втората фактура ДДС-817.00лв. лихва 446,46лв. съдът счита, че ревизионният акт в тази му част се явява законосъобразен.

За да достигне до този извод, съдът съобрази, че не е налице предпоставката на закона към датата на издаването на данъчните фактури, данъкът по облагаемата доставка да е начислен по смисъла на чл.86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка. Към датата на издаване на посочените по-горе две фактури [фирма] е deregистрирано дружеството по ЗДДС. /Същото е deregистрирано, считано от 20.06.2014г./.

Ето защо, не са налице основания за приспадане право на данъчен кредит по фактура №100031/23.06.2014г. и фактура №100032/30.06.2014г., издадени от [фирма], поради което жалбата на [фирма] е неоснователна, а РА в тази му част следва да бъде потвърден.

Поради изложеното, настоящият съдебен състав намира, че жалбата на [фирма] е частично основателна, а ревизионният акт, в частта относно отказан данъчен кредит по издадените от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за сумата от в общ размер 240803,19лв. главница / 242397,99лв. минус 1594,80лв./ и съответните лихви за забава в размер на 90990,19лв / 91 881,45лв. минус 891,26лв/се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

По отношение на разноските:

Жалбоподателят претендира присъждане на сторените по делото разноски в размер на 8924лв., от които ДТ- 50 лева, възнаграждение за ВЛ – 659 лева и адвокатски хонорар – 8215 лева/.

Съдът намира, че направеното възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение е неоснователно. Съобразно разпоредбата на чл.8 т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, минималният размер на дължимия адвокатски хонорар възлиза на 5873 лева. Видно от представения по делото договор за правна помощ, страните са договорили възнаграждение в размер на 8215 лева, което е завишено с по-малко от половината от минималния размер, посочен в наредбата. При тези обстоятелства, и като съобрази фактичестката и правна сложност на делото, съдътъ намира, че не са налице основания за неговото намаляване.

С оглед изхода на спора, на жалбоподателя следва да се присъдят сторените по делото разноски, съобразно уважената част от жалбата, в размер на 8860 лева / ДТ , възнаграждение за ВЛ и адв.хонорар/.

Предвид изхода на делото, искането на ответника за присъждане на разноски следва да бъде уважено. [фирма],[ЕИК], следва да бъде осъдено да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 404 лв.. същото е определено, съобразно размера на отхвърлената част от жалбата/ 2486,06лв, формиран от 1594,80лв. главница и лихви в размер на 891,26лв/.

В заключение, по компенсация , в тежест на ответника следва да бъдат възложени разноски в размер на 8456 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I-во отделение, 18-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалба на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], магазин 10, чрез Е. М. Б.–Х., в качеството ѝ на управител, РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА/ №Р-22221219003607-091-001/27.02.2020г., издаден от Т. П. Н.-орган, възложил ревизията и Т. И. В.-ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение №790 от 14.05.2020г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) относно установени задължения по ЗДДС в размер на 331 793 лева / 240 803,19лв. главница и съответните лихви в размер на 90 990,19лв/, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура

№0...02281/06.07.2015г., издадена от [фирма], по фактури, издадени от [фирма], за данъчни периоди от м.01.2014г. до м.06.2014г. по 30 бр. фактури, издадени от [фирма], по фактури №0... 085 от 30.01.2015г. и №0... 0107 от 01.04.2015г., издадени от [фирма], като незаконосъобразен.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], магазин 10, чрез Е. М. Б.–Х., в качеството ѝ на управител, срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ /РА/ №Р-22221219003607-091-001/27.02.2020г., издаден от Т. П. Н.-орган, възложил ревизията и Т. И. В.-ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение №790 от 14.05.2020г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ОДОП) относно установени задължения по ЗДДС в размер общо на 2486,06лв /1594,80лв. главница и съответните лихви в размер на 891,26лв./ по издадените от [фирма], фактура №100031/23.06.2014г. и фактура №100032/30.06.2014г.

ОСЪЖДА ТД на НАП–С. да заплати [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], магазин 10, разности по делото, по компенсация в размер на 8456/ осем хиляди четиристотин петдесет и шест/ лева.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховен административен съд на РБ.

СЪДИЯ: