

РЕШЕНИЕ

№ 20047

гр. София, 15.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 16.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6581** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „САНИТАС ХЕЪЛТКЕЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ап. 1 и електронен адрес: [електронна поща], представлявано от д-р Е. А. К., чрез адвокат Д. П., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220319007617-091-001/14.06.2021 г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията и П. Т. П., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 727/01.06.2023 г. на ДД „ОДОП” – С. установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 06.2019 г. и м. 10.2019 г. и са му определени допълнителни задължения в общ размер на 15 904,14 лв., вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 160,00 по 9 фактури, издадени от „БЕЛОНА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], отразени през периодите м. 01.2019 г. и м. 10.2019 г., както и съответните лихви за забава в общ размер на 2 744,14 лв.
Счита, че РА е необоснован и незаконосъобразен, поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправните разпоредби и несъответствие с целта на закона. Излага твърдения, че реалността на доставките се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице е данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС и е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т. 1 от ЗДДС. Позовава се на съдебна практика на СЕС. Искането до съда е за отмяна на оспорения

ревизионен акт.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. П., която поддържа жалбата и счита същата за основателна. Счита, че са представени достатъчно доказателства, от които да се докаже реалното изпълнение на доставките. Претендира присъждане на разноски в производството съобразно представен списък.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. М., счита жалбата за неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

По отношение на фактите.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220319007617-020-001 от 28.11.2019 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „САНИТАС ХЕЪЛТКЕЪР“ ЕООД за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от 01.01.2019 г. до 31.10.2019 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 11.12.2019 г., със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220319007617-020-002/05.03.2020 г., връчена електронно на 09.03.2020 г., с която е изменен срокът за извършване на ревизията и е определен краен срок за нейното завършване до 11.05.2020 г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, производството е спряно със Заповед №Р-22220319007617-023-001/11.05.2020 г., издадена от посочения по-горе компетентен орган и връчена електронно на 12.05.2020 г. След отпадане на основанието за спиране, производството е възобновено със Заповед №Р-22220319007617-143-001/05.05.2021 г., издадена от органа, възложил ревизията. Определен е срок за извършване на ревизията – 05.05.2021 г.

Посочените заповеди са издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2020 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220319007617-092-001/18.05.2021 г., връчен по електронен път на 25.05.2021 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено писмено възражение срещу направените предложения за установяване на задължения в РД.

Ревизията е приключила с издаването на РА №Р-22220319007617-091-001/14.06.2021 г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. Съгласно цитираното по-горе съдебно определение, РА е връчен електронно на 28.06.2021 г.

С цел събиране на доказателства, необходими за провеждането на ревизията, са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК, на ревизираното лице, по електронен път, е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изх. №22220319007617-040-001-001/04.12.2019 г., с което от него са изискани декларации за дейността на дружеството, информация за имущественото състояние /налични активи, вземания, изискуеми задължения, дългосрочни инвестиции.../;

изискани са копия на конкретно описани девет фактури, издадени от „БЕЛОНА“ ЕООД; аналитични извлечения от сметки от група 20, 30, 40, 50, както и относимите сметки, по които са отразени стопанските операции по процесните фактури; съпътстващи документи – договори, транспорт, предаване; стоков поток. Изискани са и писмени обяснения относно обстоятелствата, при които е осъществена връзката с доставчика, начин на водене на преговори, начин на изпълнение, начин на плащане. Изискана е информация относно лице за контакт, име, телефон, електронен адрес на лицето, представляващо „БЕЛОНА“ ЕООД. В отговор са представени документи и писмени обяснения по електронен път, които са описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на - „Б.“ ЕООД, резултатите от която са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ от 30.04.2020 г. В хода на извършената насрещна проверка до „БЕЛОНА“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по електронен път. Изискани са декларации относно дейността на дружеството – притежавани обекти, складови бази, лицензии, декларации за наети лица. Изискани са съпътстващи доказателства по процесните фактури, издадени на „САНИТАС ХЕЙЛТКЕЪР“ ЕООД, справка за стоков поток.

В отговор с вх. № 53-00-3838 от 17.12.2019 г., подписан от името на Д. Г. Д. е посочено, че предмет на дейност на дружеството е търговия на едро с нехранителни стоки. Твърди се, че стоките, предмет на фактурите – батерии и ортопедични обувки са закупени от гръцката фирма УНИФЛЕЙМ с неин транспорт до складова база в П., собственост на „ДЖИ ЕС ЕЛ ЛОГИСТИК“ ООД, където е съхранявана за периода от 05.2018 г. до м.10.2019 г. Декларирано е, че дружеството не притежава ДМА, няма назначени работници, приемането и предаването на стоката на купувача се извършва от управителя Д. Г. Д.. Товаренето и разтоварването е извършено от работници на „ДЖИ ЕС ЕЛ ЛОГИСТИК“ ООД. От страна на дружеството са приложени като доказателства процесните фактури, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, договор за покупко-продажба със „САНИТАС ХЕЙЛТКЕЪР“ ЕООД, приемо-предавателен протокол към договора, договор за съхранение с „ДЖИ ЕС ЕЛ ЛОГИСТИК“ ООД, фактури за складиране. Представени са Протокол за В. с доставчик УНИФЛЕЙМ, инвойс и ЧМР, банково извлечение към УНИФЛЕЙМ, счетоводни справки.

С Протокол е извършено приобщаване на всички събрани доказателства при извършена ревизия на „БЕЛОНА“ ЕООД по ЗДДС за периодите от 01.12.2017 г. до 31.05.2018 г., приключила с РА №Р-22002219002266-091-001/24.11.2020 г., влязъл в сила след оспорване по административен ред и потвърден с Решение №649/22.04.2021 г., във връзка с което не е подадена жалба по съдебен ред.

Във връзка с установеното, ревизиращият екип е приел, че „САНИТАС ХЕЙЛТКЕЪР“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 160,00 лв. по 9 фактури от „БЕЛОНА“ ЕООД /№[ЕГН]/07.01.2019 г., №[ЕГН]/11.01.2019 г., №[ЕГН]/17.01.2019 г., №[ЕГН]/23.01.2019 г., №[ЕГН]/29.01.2019 г., №[ЕГН]/15.10.2019 г., №[ЕГН]/18.10.2019 г., №[ЕГН]/23.10.2019 г. и №[ЕГН]/28.10.2019 г./, всички те с предмет стоки /ортопедични обувки и батерии за слухов апарат/, отразени от жалбоподателя през периоди м. 01.2019 г. и м. 10.2019 г. Фактурите са отразени в дневниците за продажби на „БЕЛОНА“ ЕООД. Отрадени са и инвойс от „УНИФЛЕЙМ СА“, както и фактурите от „ДЖИ ЕС ЕЛ ЛОГИСТИК“ ООД, както и че VIN на „УНИФЛЕЙМ СА“ е валиден към датите на издадената от него фактура.

Ревизиращите са посочили, че им е служебно известно, че „БЕЛОНА“ ЕООД е било

обект на данъчна ревизия по ЗДДС за периодите от 01.12.2017 г. до 31.05.2018 г. /в т.ч. и период м. 05.2018 г., за който е представен инвойс от гръцкия доставчик „УНИФЛЕЙМ СА“/, приключила с РА №Р-22002219002266-091-001/24.11.2020 г. При извършени посещения на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция в тази ревизия, не е открито, като на адреса е било установено, че повече от 10 г. живее сем. Т., нямащи общо с търсеното дружество. В хода на ревизията „БЕЛОНА“ ЕООД не е представило изисканите му доказателства. Установено е още, че положеният подпис в документи на „БЕЛОНА“ ЕООД, приобщени към преписката, е видимо различен от този, положен от Д. Д. при регистрацията на дружеството и вписването му в Търговския регистър към Агенцията по вписванията. В тази връзка се сочи, че е изпратено Искане за извършване на действия от други контролни органи до ОД на МВР П.. Управителят Д. Г. Д. е открит, като е заявил, че не знае какъв е предметът на дейност на „БЕЛОНА“ ЕООД за периода от 01.06.2017 г. до 31.07.2018 г., в т.ч. за сделки с фирми от Гърция; че договорите за посочения времеви период са сключвани от Х. П., който разполага с пълномощно от него, заверено от нотариус в [населено място] при регистрацията на дружеството през м. 02.2017 г.; че не той е лицето, подписвало документи, касаещи дейността на дружеството в този период. Във връзка с изложеното, е прието, че всички приобщени документи не удостоверяват реално състояли се сделки и събития. Посочва се, че до датата на издаване на този РА на „БЕЛОНА“ ЕООД, не е постъпил отговор от гръцката данъчна администрация, в отговор на изпратено писмено запитване по линията на административното сътрудничество.

Във връзка с установеното ревизиращият екип е направили извод, че се касае за данъчна измама – съставяне на данъчни документи с невярно съдържание, както и че се касае за изкуствено създаване на документооборот, чрез който се цели да се даде данъчно предимство у получателя по доставките - „САНИТАС ХЕЛТКЕЪР“ ЕООД.

Във връзка с установеното ревизиращите са приели, че по фактурите, издадени от „БЕЛОНА“ ЕООД на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 160,00 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/ е начислена лихва за забава в общ размер на 2 744,14 лв.

С Жалба вх. №53-06-5376/07.07.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 727/01.06.2023 г. на ДД „ОДОП” – С. издаденият Ревизионен акт РА №Р-22220319007617-091-001/14.06.2021 г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията е потвърден.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

В хода на съдебното производство е разпитан свидетеля И. П. В., който дава показания относно реалността на извършените доставки, и по точно по отношение на материалната, техническа и кадрова обезпеченост, както и начинът на доставяне на стоките. Съдът кредитира показанията на свидетеля, относно фактите за наличието на такива като непротиворечиви и кореспондиращи със събраните доказателства (същите са подробно описани по – надолу в решението).

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена съдебно –счетоводна

експертиза от вещо лице В. Д. Б.. Заключение по ССЧЕ е прието от страните без възражения. Вещото лице е работило по представените по делото доказателства с административната преписка, както и е посетила счетоводството на „Санитас Хелткеър“ ЕООД.

Съдът кредитира приетото заключение на вещото лице по ССЧЕ като обективно и компетентно изготвено, съдържащо подробен отговор на поставените й задачи. Всички документи, по които е работило вещото лице са приети към доказателствения материал по делото.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС в едно с начислените лихви и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № №Р-22220319007617-092-001/18.05.2021 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД е заявено от ревизираното лице, но същото е било прието за неоснователно.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт Ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложенията по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА, не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно приложената по делото заповед издадена от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия, както и заповедите за

нейното изменение са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път, а срокът на ревизията е спазен.

Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед на териториалния директор на ТД на НАП, издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на началник сектор „Ревизии“ – ТД на НАП - С., която е подписала и цитираните заповеди за възлагане на ревизия.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Не е спорно обстоятелството, че основна дейност на ревизираното дружество е търговия с медицински изделия-помощни средства и приспособления за хора с увреждания. Упражнява дейността си в обекти находящи се в [населено място], [улица]- офис, както и ползва офис на търговеца на дребно „Санитас Медикъл“ ЕООД, находящ се в [населено място], [улица] –склад и [населено място], [улица] – офис по договор с Областна управа – Р.. Притежава Удостоверение за регистрация № 293/13.09.2013 г. на „Санитас Хеълткеър“ ЕООД за вид и обхват на дейността – „Осъществяване на дейност по предоставяне и ремонт на медицински изделия, предназначени за хора с увреждания“. Притежава и разрешение за търговия на едро с медицински изделия от 28.12.2015 г. издадено от ИАЛ. Подавани са уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за общо 18 назначени на трудови правоотношения, които са възникнали и прекратени преди ревизирания период. Декларираните длъжности са на „технически секретар“, „технически сътрудник“, „шофьор лекотоварен автомобил“, „секретар“, „началник склад“, „мениджър“.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за

доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали реално е извършена доставка, респ. има ли право оспорващото дружество да приспадне данъчния кредит по тях.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. 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, доколкото наличието на реална доставка на стока по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит (В т.см. Решение № 3178 от 15.03.2017 г. по адм. д. № 4707/2016 г. на ВАС, I отд.).

С определението по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от ревизираното лице задължения за ДДС. 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 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 стоки. Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

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. 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 е останал без доказване както в административното, така и в съдебното производство. От друга страна обаче, по делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят 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 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/услуга по смисъла на чл. 6/9, 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 СЕС.

Най-общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела C-80/11 (Mahagibben kft срещу Nemzeti Ad y-йв Vcmhivatal D.-dunbntbli Region b/is A. Fxigazgatyscga) и C-142/11 (Piiter Dcvid срещу Nemzeti Ad y- йв Vcmhivatal Iszak-alfijldi Regionц/is A. Fxigazgatyscga) 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 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 преките доставчици на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

В същия смисъл е и решението на СЕС 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 СЕС са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в Указание № 20-00-134 от 21.06.2013 г. 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. Предвид събраните доказателства и установените обстоятелства, разгледани в съвкупност съдът намира за доказано, че доставките са осъществени и поради това необосновано е отказано признаването на данъчен кредит по посочените 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 СЕС 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 и неговите доставчици счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и 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 СЕС в решението си по дело С-142/2011, където СЕС 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 СЕС 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 прехвърлянето на собственост върху 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 от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга 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.

С цел изясняване на спорните обстоятелства по делото съдът назначи ССЕ със задачи поставени от пълномощника по делото.

За да отговори на поставените задачи, вещото лице освен, че е прегледало приложените и приети по делото доказателства е извършило и посещение в счетоводството на дружеството – жалбоподател за допълнителна информация и представени документи.

По отношение на поставения въпрос как са осчетоводени стоките по процесните фактури от получаването им до реализацията им, включително дали отразяването по ДДС сметките в счетоводството на жалбоподателя вещото лице е установило, че „САНИТЪС ХЕЪЛТКЕЪР” ЕООД е доставило през месец януари 2019г батерии за слухов апарат модел А 13 и модел А 675 от “БЕЛОНА “ ЕООД по следните фактури; Фактура № 10000038/07. 01.2019г. за 5000 бр. на стойност 9600лв/, фактура № 10000039/11.01. 2019г. за 20000 бр. на стойност 9600лв., фактура №10000040/17. 01.2019г. за 20000 бр. на стойност 9600лв., фактура № 10000041/23.01.2019г. за 10000 бр. на стойност 9600лв., фактура № 10000042/29. 01.2019г. за 10000 бр. на стойност 9600лв.;

На следващо място вещото лице е посочило, че получените фактури от доставчика “БЕЛОНА” ЕООД са осчетоводени по сметка 401-доставчици, сметка 4531-начислен данък за покупките и сметка 304 -стоки за получени 100000 бр. батерии за слухов апарат. Доставкаите са разплатени с разходен касов бон, за което са осчетоводени по сметка 501- каса в лева. Представени са аналитична справка- хронология на с-ка 401 доставчици, аналитична справка-хронология на с-ка 304- стоки, аналитична справка- хронология на с-ка 501-каса., аналитична справка- натрупване на с-ка 304 стоки и оборотна ведомост за м. 1и м .2 2019г; „САНИТЪС ХЕЪЛТКЕЪР” ЕООД продава батериите за слухов апарат, както следва :Фактура № 48\24. 01. 2019г. се продават “САНИТАС Т.” ЕООД 56 550 бр. на стойност 28501.20 с ДДС, фактура №49 25. 01.2019г. продават на“Санитас - България” ЕООД 1800 бр. на стойност 907. 20бв с ДДС, фактура № 50\ 30. 01. 2019г. продават на „Санитас Системс” ЕООД 33800 бр. на стойност 17035. 20лв. с ДДС, Фактура № 51\01. 02. 2019г. продават на „Санитас - България” ЕООД 3700 бр. на стойност 1864,80 лв. с ДДС, фактура № 52/31.03.2019 г. продават „Санитас - България’ ’ ЕООД 4150 бр. на стойност 2091. 60 лв. с ДДС. Представени са аналитична справка-хронология на с-ка 411- клиенти и начислен 20 % ДДС, аналитична справка-хронология на с-ка 702 приходи от продажби на батерии за слухов апарат „САНИТЪС ХЕЪЛТКЕЪР” ЕООД купува ортопедични боти от „БЕЛОНА” ЕООД по фактури с номера № 146/15.10.2019 г. 130 бр. на стойност 9360. 00 лв. с ДДС, № 148/18.10.2019 г. 130 бр. на стойност 9360. 00 лв. с ДДС, № 150/23.10.2019 г. 130 бр. на стойност 9360. 00 лв. с ДДС, № 152/28.10.2019 г. 40 бр. на стойност 2880.00лв. с ДДС. Представени са счетоводните документи, а именно аналитична справка - хронология на с-ка 401 Доставка за м .10 2019г., стопански-операции- - папка 2 разход каса, за осчетоводяването по сметка 304 стоки, начислен данък за покупките, аналитична справка -

хронология на с -ка 702 приходи от продажба на стоки ортопедични боти 431 бр. на стойност 43 750 лв., стопански операции за продажба на клиент „Санитас Системс“ ЕООД по ф-ри с № 19/24.10.2019 г. - 400 бр. на стойност 31200. 00 лв. с начислено ДДС, № 32/30.12.2019 г. - 120 бр. на стойност 7200. 00лв. с ДДС.

Експертът е заключил, че за счетоводните осчетоводявания са представени аналитични справки по различните счетоводни сметки, стопански операции по папки, папки хронология и Оборотни ведомости за м.01,м. 02, м. 10, м. 11 и м. 12 2019г., което показва редовната счетоводна отчетност на функциониращо предприятие.

В отговор на въпроса дали е водено редовно счетоводството на жалбоподателя, вещото лице посочва че, счетоводната отчетност на "САНИТЪС ХЕЪЛТКЕЪР" ЕООД е водена редовно и в съответствие със ЗС и националните счетоводни стандарти, и вярно и честно отразява извършените стопански операции. Процесите фактури са осчетоводени в дневниците за покупки а реализацията в дневниците за продажбите. Отчетните регистри по чл. 125 от ЗДДС' са водени редовно. Счетоводното отчитане е точно и редовно, както и изготвянето.на финансовите отчети и справките към тях.

Счетоводната политика на дружеството е на принципа на действащо предприятие. Представени са оборотни ведомости за 2019г. 2020г. 2021г. 2022г. и 2023 година показващи непрекъснатост на действащо предприятие.

По делото е разпитан като свидетел И. П. В., който потвърждава, че през 2019 г. до 2021 г. е работил в „Сатас Хеълткеър“ ЕООД, на длъжност „шофьор“. Пояснява, че фирмата се занимава с по мощни средства на хора с увреждания. Пояснява, че е карал „Пежо партнер“ с рег. № 5801, както и че е придружавал управителя на дружеството жалбоподател, до [населено място], до складовете на някаква логистична фирма. Там свидетелят сочи, че са получавали батерии за слухови апарати. Няколко пъти са ходили за батерии за слухови апарати, а след това за ортопедични обувки. Товарили са ги от съответния склад и след преглед на стоката от управителя , са ги товарили, като той си е попълвал пътния лист и пътната книжка. Съдът изцяло кредитира тези показания, доколкото са дадени под страх от наказателна отговорност.

В тази връзка следва да се отбележи, че не се споделят изводите на ревизиращия екип само и единствено на това, че е извършена предходна ревизия на „Белона“ ЕООД приключила с РА № Р-22002219002266-091-001/24.11.2020 г., тъй като констатациите в него касаят период от 01.12.2017г. до 31.05.2018 г., който очевидно е неотнoсим към периода на проверка на настоящото производство 01.2019 г. – 10.2019 г. С оглед изложеното и мотивите за отказ да се признае право на приспадане на данък, съдът намира, че само поради единствения мотив за липса на материална обезпеченост на преките доставчици не може да се ограничи правото на получателя по доставки на стоки и услуги да приспадне данъчен кредит за платени от него стоки и услуги, ползвани за целите в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама. В тази насока са Решения

на С. по дело С-18/13, както и решения по делата „Б.“ и „Ф.“ и цитираната в тях практика. Режимът на правото на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112 не допуска данъчнозадълженото лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата е опорочена, поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на ДДС. В случая органите по приходите излагат съображения, предимно свързани с липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците, като в същото време не се позовават и не представят доказателства за наличие на данъчна измама.

Съгласно решение по дело С-18/13 от 13.02.2014 година обаче, именно данъчната измама трябва да бъде доказана във връзка с липсата на материална или кадрова обезпеченост, както и пропуските в счетоводната отчетност на доставчиците. При липса на установена данъчна измама, посочените пропуски сами по себе си не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. В посоченото решение се разяснява, „ че само по себе си, за да се откаже признаването на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, нито разходите за услугата в счетоводната им документация да са неоправдани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която е обосновава правото на приспадане, е част от измама“. Съобразно т. 46-53 от визираното Решение на СЕС По дело С-342/11, в хипотезите, при които доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган/т. 53/. Това разбиране е застъпено и в т. 61 и т. 62 от решението на СЕС. По обединени дела С -80/11 и С-142/11, съобразно които „данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна да притежава документи в това отношение.

Обстоятелството, че подписите на са на Д. Д. не доказват липсата на реалност на доставките, каквито са изводите на ревизиращия екип.

Видно от констатациите в РД, посочени по-горе, в хода на ревизията, чрез органите на полицията е установен Д. Д., който е заявил, че няма понятие от дейността на фирмата, няма печат и други документи, но е дал нотариално

заверено пълномощно на П. Харалампос Х., който е сключвал договорите. Освен това никъде в българското законодателство няма изискване сделки да се сключват само от управителите на фирмите и че не може да се действа по пълномощие. След като безспорно е доказано, че е налице упълномощаване, няма никаква пречка сделките да се сключват от това упълномощено лице, независимо че е посочено като име управителя на фирмата. При положение, че безспорно е доказана упълномощителната сделка, като същата е нотариално заверена, е налице представителна власт и упълномощаването може да действа от името и за сметка на „Белона“ ЕООД. В този смисъл, факта, че фактурите и другите документи не са подписани от Д. Д., не означава, че липсва сделка, че е работел в дружество „Санитас. В хода на съдебното производство съдът изиска справка за предоставяне на данни по реда на Наредба № 14/18.11.09 г. по искане № 583/04.06.2024 г, съгласно която от проверка в НБД „Население“ за лицето Д. Г. Д. са излезли данни, че лицето е починало на 11.09.2023 г. в ПЛ П., [населено място] акт # 0012 от 11.09.2023 г. издаден в ПЛ П., [населено място].

В обобщение следва, че наличието на преки доказателства за реалност на доставките на стоки и услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължимата грижа е обезпечило още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (фактури, хронология на осчетоводените документи, приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за успешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Неоткриването на трети лица на адресите на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на ревизираното лице, но доказателствената празнота следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени по време на данъчната ревизия. В случая обстоятелството на ненамирането на доставчиците на адресите, обсъдено съвкупно с фактите, разгледани по-горе в мотивите на настоящото решение не разколебава извода за доказана реалност на процесните доставки.

В резултат, съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъде уважена. По изложените съображения съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

Относно разноските.

Представени са доказателства за заплатена държавна такса в размер от 50.00 лв. и 500 лв. за ССЧЕ и 1 800 лв. адвокатски хонорар. Така разноските, които следва да бъдат заплатени на жалбоподателя възлизат на 2 350 лв.

Във връзка с гореизложеното, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „САНИТАС ХЕЪЛТКЕЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ап. 1 и електронен адрес: [електронна поща], представявано от д-р Е. А. К., чрез адвокат Д. П., срещу РА № Р-22220319007617-091-001/14.06.2021 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 727/01.06.2023 г. на ДД „ОДОП” – С. за установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 06.2019 г. и м. 10.2019 г. и са му определени допълнителни задължения в общ размер на 15 904,14 лв., вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 160,00 по 9 фактури, издадени от „БЕЛОНА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], отразени през периодите м. 01.2019 г. и м. 10.2019 г., както и съответните лихви за забава в общ размер на 2 744,14 лв.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП да заплати на „САНИТАС ХЕЪЛТКЕЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 2 350 лв. разноси по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: