

РЕШЕНИЕ

№ 428

гр. София, 26.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 13.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **4108** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „М. С.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер, чрез управителя М. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221919002061-091-001/14.11.2019 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден с решение № 231 от 12.02.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 154 481,60 лв. и лихви в размер на 12 355,40 лв., общо в размер на 166 837 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Счита, че ревизорите не са направили адекватен анализ на представените в хода на ревизията доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките – фактури, договори, стокови разписки и др., както и доказателства за плащане на каса, надлежно осчетоводени от двете страни по доставките. Поддържа, че дейността му е изцяло комисионна, като по спорните доставки не е извършвано фактическо транспортиране на стоки, а са ползвани услугите на доставчика му [фирма]. Твърди, че приходните органи не са доказани наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Сочи противоречие с практиката на Върховния

административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (СЕС), вкл. относно обстоятелствата, че доставчикът е разполагал с техническа и кадрова обезпеченост. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК), а изтъкнатите от приходните органи обстоятелства като липса на доказателства за превоз и данни за съхранение на стоките са ирелевантни. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски. Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222191900206-020-001 от 02.04.2019 г., издадена от Ф. С. Й. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Т. Н. В. (ръководител на ревизията) и Р. В. К.-З. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2018 г. до 28.02.2019 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 16.04.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 16.07.2019 г. Със ЗИД на ЗВР от 12.07.2019 г. и от 15.08.2019 г. срокът на ревизията е удължен с два месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 16.09.2019 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.23 на представена от ответника заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Ф. С. Й. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК. Компетентността на органа, издал ЗИ на ЗВР от 12.07.2019 г., произтича от заповед № РД-8422-00-765 от 08.07.2019 г. на директора на ТД на НАП С., с която на основание чл.84, ал.2 ЗДСл на Г. М. В.-Н. е наредено да замества Ф. С. Й. в периода от 08.07. до 12.07.2019 г.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.74-80 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221919002061-092-001/11.10.2019 г., връчен по електронен път на 16.10.2019 г. От дружеството не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221919002061-091-01 от 14.11.2019 г., издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Определени са задължения за довносяне за ревизираните периоди по реда на ЗДДС в размер на 154 481,60 лв. и лихви в размер на 12 355,40 лв., при декларираните задължения в размер на 20,80 лв.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е вписано в Търговския регистър на 06.10.2018 г. Едноличен собственик на капитала в размер 2 лв. е М. М. - гражданин на Република С.. Извършваната дейност през периода е търговия на едро с

части и принадлежности за автомобили, код по КИД 4531. Дружеството не разполага със складово помещение – собствено или наето. Осигурявало е едно лице по трудово правоотношение, като договърът е сключен на 13.02.2019 г. и е прекратен на 08.04.2019 г. Като осигурител е подавало декларации образец №1 и образец №6 в законоустановения срок. Има регистрирано фискално устройство, няма открити банкови сметки. Регистрирано по ЗДДС, считано от 31.10.2018 г., на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот.

С протокол №0859069/16.09.2019 г. към доказателствата в ревизионното производство са приобщени: Искане за извършване на действия от други контролни органи № Р-22221419003020-032-001/15.08.2019 г. отправено до дирекция „Миграция“ при ОД на МВР за предоставяне на информация за М. М., гражданин на Република С., с персонален номер 1303983730031, паспорт №009949192, издаден на 21.05.2005 г. от МВР на Република С., кога е посетил/напуснал пределите на Република България за периода 01.02.2019 г. - 30.04.2019 г.; отговор вх. №24-00-688#1 от 28.08.2019 г., съгласно който М. М. има множество преминавания през ГКПП на Република България, последното от които е излизане на 18.10.2018 г. За посочения в искането период няма регистрирани данни.

Ревизиращите са установили, че за периодите, попадащи в обхвата на производството, от [фирма] са декларирани извършени облагаеми доставки към [фирма] и [фирма] със ставка 20%, с място на изпълнение на територията на страната, данъчната основа на които е в размер на 772 512,40 лв., а начисленият ДДС в размер на 154 502,40 лв. Дружеството е получило доставки на територията на страната на стойност 772 408,00 лв., по които е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 154 481,60 лв. по фактури, издадени от [фирма].

В хода на ревизията са извършени проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК] – доставчик и на клиентите на [фирма] – [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], като за резултатите са съставени протоколи по реда на чл. 50 от ДОПК.

За [фирма] с протокол за извършена насрещна проверка №П-22221919113089-141-001/12.09.2019 г. е констатирано, че е регистрирано по реда на ДОПК на 15.11.2018 г. и по ЗДДС на 03.12.2018 г. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ са представени копия на получените фактури, придружени от стокови разписки и Договор за поръчка от 01.11.2018 г., сключен със жалбоподателя. За удостоверяване на плащането са приложени квитанции от приходни касови ордери от [фирма], без подписи на предал и приел сумите, както и фискални бонове, издадени в периода март – април 2019 г.

С протокол №П-22221419113086-141-001/12.09.2019 г., по отношение на [фирма] е констатирано, че в отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ са предоставени копия на издадените фактури, придружени от стокови разписки и Договор за поръчка от 09.10.2018 г.

Органите по приходите са отбелязали, че получените фактури са отразени в дневниците за покупки и справките-декларации за съответните данъчни периоди. Приели са, че проверените дружества не са предоставили изисканите им счетоводни регистри и търговски документи, отразяващи получените от [фирма] доставки и съответно тяхното реализиране. Договорите за поръчка са сключени от М. М. съответно на 09.10.2018 г. и 01.11.2018 г. Съгласно предоставената информация от дирекция „Миграция“ при ОД на МВР, обаче, М. М. е напуснал територията на България на 18.10.2018 г. и към 30.04.2019 г. не е регистрирано негово влизане, т.е.

договорът с [фирма] е сключен, след като подписалият го е напуснал пределите на страната. Същото обстоятелство е установено за фактурите и стоките разписки.

При проверката на оригиналите на търговската и счетоводна документация на [фирма] ревизиращите са констатирани, че към фактурите, съставени през м. 11 и 12.2018 г. са прикачени приходни касови ордери /ПКО/, а същевременно не е заведена сметка за отчитане на постъпленията на каса, не са регистрирани и продажби чрез фискално устройство, като такова е регистрирано, считано от 11.12.2018 г.

При така установените обстоятелства ревизиращият екип е сключил, че дружеството е издавало фактури и начислявало данък без да има основание за това. От една страна, то не притежава ресурсна обезпеченост за извършване на фактурираните доставки на стоки, а от друга - декларираните покупки на стоки не са доказани категорично, в т. ч. и с представените доказателства за водената счетоводна отчетност. Прието е, че издадените от [фирма] фактури не документират реално извършени облагаеми доставки, но е посочено, че начисленият по фактурите данък е изискуем по реда на чл. 85 от ЗДДС.

При извършена проверка на единствения доставчик на ревизираното дружество – [фирма], за резултатите от която е съставен протокол №П-22221019075899-141-001/27.06.2019 г., е установено, че в отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ са представени 115 фактури с номера от 1 до 115, издадени през периодите от 01.11.2018 г. до 28.02.2019 г., с предмет – автомобилни добавки и консумативи по опис. Към всяка от фактурите е приложена стокова разписка с номера и датата на фактурата. Посоченият начин на плащане във фактурите е в брой, за което не са ангажирани документи. Съгласно хронологичния регистър на с/ка 501 „Каса в лева“, през м. 03.2019 г. са получени суми по издадените към [фирма] през 2018 г. фактури. Видно от ангажираните оборотни ведомости, стоките са заведени и изписани в счетоводството на доставчика, но липсва осчетоводяване на плащания към доставчици и получени такива от клиенти. Представени са и копия на фактури от предходен доставчик - [фирма], ЕИК[ЕИК], справки-декларации и дневници за продажби. Не са представени изисканите обяснения и доказателства за транспортиране на стоките /гуми, резервни части и консумативи/ – вид на превозното средство, заплащане на превоза, място на товарене и разтоварване и т.н.

По данни от информационната система на НАП, през периодите, през които са издадени фактурите, в [фирма] е бил назначен един работник на длъжност боятчий на превозни средства. Имало е регистрирани два касови апарата с дистанционна връзка, от които не са отчитани обороти. По данни от оборотната ведомост и годишната декларация за 2018 г., доставчикът няма заведени дълготрайни активи, а в дневниците за покупки не фигурират фактури за наем на активи.

В хода на ревизията е извършена проверка и на сочения за предходен доставчик на стоките - [фирма], резултатите от която са обективирани в Протокол №П-22221019113085-141-001/12.09.2019 г. В отговор на връчено на електронен адрес ИПДПОЗЛ са представени част от изисканите документи - Договор за отложено плащане /6 месеца/ на стоково-материални ценности от 30.10.2018 г., сключен с [фирма], копия на издадените към същото 119 фактури, придружени от стокови разписки, аналитични регистри на с/ки 411 „Клиенти“, 702 „Приходи от продажба на стоки“ и 453/2 „Начислен данък за продажбите“. Съгласно писмени обяснения, управителят на дружеството приема стоката от доставчиците и я предава на клиентите. Няма складови помещения и търговски обекти. За доказване произхода на

стоките са ангажирани фактури от [фирма], ЕИК[ЕИК], издадени през периодите от 01.11.2018 до 28.02.2019 г. Въз основа на тези документи и данните от информационната система на НАП, органите по приходите са констатирани, че единствен клиент на [фирма] за периода е [фирма], към което са издадени фактури с данъчна основа 771 173,00 лв. и начислен ДДС – 154 190,60 лв., единствен доставчик е [фирма], издал 113 фактури на стойност общо 764 035,00 лв. и ДДС – 152 807,00 лв.

При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] е включило издадените към [фирма] фактури в дневниците за продажби и справките-декларации за съответните данъчни периоди.

При така установените факти и обстоятелства органите по приходите са приели, че в хода на ревизията не са събрани доказателства за действителното получаване на стоките, предмет на издадените от [фирма] фактури, съответно за наличие на доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Нито соченият за пряк, нито предходния доставчик, разполагали със складови помещения, транспортни средства и персонал. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са отказали право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 154 481,60 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-12324 от 17.12.2019 г., допълнена с жалба от 23.12.2019 г. с приложени доказателства. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 23.02.2020 г. В този срок е постановено Решение № 231 от 12.02.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден.

Решаващият орган е потвърдил изводите на органите по приходите за липса на доставки на стоки по фактури, издадени от [фирма]. В тази връзка е съобразил липсата на обективни данни, че фактурираните доставки на стоки /автомобилни добавки и консумативи/ от [фирма] са извършени от издателя на фактурите, тъй като дружеството е притежавало два касови апарата с дистанционна връзка, от които не са отчитали обороти. Същото нямало заведени дълготрайни активи, не отчитало разходи за наем на активи. Единствен клиент за периодите е ревизираното дружество. В отговор на връченото му ИПДПОЗЛ, е представил копия на издадените към жалбоподателя фактури, придружени от стокови разписки, без доказателства за получени плащания, както и фактури за закупуване на стоките, предмет на последващите доставки, издадени от [фирма] – единствен доставчик. В тази връзка, е прието за невярно твърдението в жалбата по административен ред, че [фирма] е представило в хода на ревизията заявки и пътни листове. Също така за невярно е прието и твърдението, че са представени фактури, издадени в изпълнение на рамков договор за превоз на товари, сключен с [фирма]. Такъв договор не бил ангажиран, нито от ревизираното дружество, нито от доставчика, а фактури с предмет транспортни услуги не били включени в дневниците за покупки, съответно за продажби на получателя/доставчика и такива също не са представени. Органите по приходите са извършили проверка и на соченото за предходен доставчик дружество, като са установили идентични обстоятелства – няма складови помещения и търговски обекти, единствен клиент е [фирма], а единствен доставчик - [фирма].

При извършена в хода на производството по административно обжалване проверка в информационната система на НАП е установено, че, [фирма] е декларирало покупки единствено от [фирма], ЕИК[ЕИК], което обаче, не е декларирало продажби към

него. Решаващият орган е приел за служебно известно, че на [фирма] е извършена ревизия за определяне задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 28.02.2018 г., за резултатите от която е съставен РА №Р-22221218001805-091-001/24.10.2018 г. В хода ѝ са изследвани и доставки, по които изпълнител е [фирма], като е установено, че управителят на дружеството – О. М. Д. е починал на 12.08.2016 г., но въпреки това, фактурите са подписани от негово име. РА е оспорен пред и потвърден от административната инстанция, с което е влязъл в сила, тъй като не е обжалван пред АССГ.

Формиран е извод за недоказаност на произхода на стоките, предвид констатациите в цитирания по-горе РА на [фирма], т. е. недоказаност от къде са закупени и че изобщо [фирма] е разполагало със стоки от посочения вид. Не бил доказан и превозът на стоките до обект на ревизираното дружество, кои лица са участвали при товаренето и разтоварването им. В случая, освен липсата на годни доказателства за притежаване, транспортиране и съхранение на стоките, липсвали и доказателства за индивидуализиран стокосен поток, обоснован със счетоводни записвания, направени въз основа на първични счетоводни документи. Изложеното обосновавало основателни съмнения за реалност на доставките, по които ревизирият субект е получател.

Решаващият орган е анализирал представени с жалба вх. №53-04-1297/23.12.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., за първи път 45 пътни листове, заверени с подпис и печат от [фирма], целящи да докажат превоз на стоките между ревизираното дружество и неговия доставчик през периодите от 01.11.2018 г. до 28.02.2019 г. Посочил е, че пътните листове са издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], и освен номер и дата, в тях са вписани марката, моделът и регистрационният номер на моторното превозно средство, имената на водача, маршрут и изминати километри. Приел е, че тези документи по никакъв начин не могат да бъдат обвързани с превоза на стоките, предмет на спорните фактури, тъй като при проверка в регистъра на КАТ, извършена в хода на административното обжалване, е установено, че на името на [фирма] никога не е имало регистрирано моторно превозно средство.

При проверка в информационната система на НАП решаващият орган е установил, че както [фирма], така и [фирма], към които са издадени фактури от ревизираното дружество, са декларирали последващи продажби единствено към [фирма], ЕИК[ЕИК]. Нито едно от дружествата нагоре и надолу по веригата обаче, не е отчело обичайните при извършване на стопанска дейност разходи за телекомуникационни и комунални услуги, за наем, за транспорт и т.н., което, наред с изложеното по-горе налага извода, че доставки на стоки между тях не са извършвани въобще, а единствено са съставяни документи, целящи да обосноват право на приспадане на данъчен кредит за крайните получатели.

В заключение е посочил, че нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа логика на отношенията между добросъвестни търговци предполага сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, с които да се поддържат постоянни или инцидентни търговски контакти, но при взаимно доверие и коректност. В случая, не се установявало предприемането на действия от страна на жалбоподателя, които да гарантират, че същият сключва сделки с лице, което може и ще изпълни качествено и в срок възложените му работи. Липсата на данни за проявена грижа от страна на жалбоподателя следвало да се третира като косвено доказателство, че със съставените от [фирма] фактури, включени в дневниците му за покупки, се цели единствено създаване на данъчно предимство. В

случая било невъзможно получателят по тях да не знае, че същите не отразяват реални доставки, след като е страна по тях, поради което и с декларирането им претендира право на данъчен кредит, за което знае, че не е възникнало. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато представлява правото на приспадане на данъчен кредит, се определяло като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело C-255/02/ - под данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета.

Решение № 231/12.02.2020 г. е връчено на 24.03.2020 г. Жалбата вх.№ 53-04-283 от 07.04.2020 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Препращането в РА към мотивите на РД е нормативно обосновано предвид уредбата на чл.120, ал.2 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки по чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е **въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки**, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Наличието на реална доставки е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна

тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот, допълнително обосновани в Решение № 231/12.02.2020 г. - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, вкл. смъртта на управителя на [фирма], въпреки издаването на фактури от негово име, липсата на данни за извършване на обичайните за стопанската дейност разходи за телекомуникационни и комунални услуги, за наем, за транспорт. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателя на фактурите, а всички доставчици нагоре и надолу по веригата оформят единствено документално правоотношенията си, без на същите да съответстват реални стопански операции.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „E.-K“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Предоставеното от жалбоподателя в хода на ревизията обяснение вх.№ 24-00-435 от 12.07.2019 г. относно основния му предмет на дейност – продажба на автомобилни добавки и консумативи, противоречи на поддържаната при обжалването теза, че дейността му е изцяло комисионна. Това се потвърждава от поясненията на вещото лице С. в о.с.з. на 11.11.2020 г., според които осчетоводяването на доставките е като продажба на стоки, а не като комисионни услуги.

Предоставените в същото обяснение данни, че жалбоподателят не разполага с банкови сметки, със складова база и транспортни средства, обосновано е възприето от приходните органи като косвено указание за липса на основна техническа обезпеченост, необходима за реалното осъществяване на декларираната дейност по покупко-продажба на автомобилни консумативи. Жалбоподателят е посочил, че получава указания от [фирма] относно вида, количеството, датата и мястото на доставка на заявените автомобилни добавки, която поръчка предава на доставчика си [фирма], който организира транспорт за собствена сметка и доставя стоките в деня и мястото, което е посочено. Заявки от [фирма] или от [фирма] не са представени. Според обяснението, стоките се доставяли на адрес в [населено място], [улица], където се разтоварвали. Този адрес не е посочен в нито един от придружаващите

фактурите документи, което разколебава наличието на реално приемо-предаване на стоки в цитирания смисъл на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО.

За обосноваване реалността на доставките жалбоподателят е представил договор от 29.10.2018 г., с който [фирма], в качеството си на доставчик, се е задължил да достави на [фирма], стоки с отложено плащане. Договорено е плащане до 6 месеца от датата на издаване на фактурите.

Според ПИНП № П-22221019075899-141-001 от 27.06.2019 г. на ТД на НАП С. относно [фирма] за периода на издаване на спорните фактури дружеството има едно наето лице по трудово правоотношение на длъжност „бойджия на превозни средства“ и две регистрирани фискални устройства на адреси в [населено място], [улица], вх.Б, ет.4, ап.16 и в[жк], ул. 5, които устройства не са отчитали обороти, респ. Z-отчетите съдържали нулеви данни. Това казколебава твърденията на ревизираното дружество за извършени реални плащания, макар и при уговорка за отложено плащане. По данни от оборотните ведомости и ГДД за 2018 г. [фирма] няма заведени ДМА и не отразявал фактури за наем на активи, което е указание за липса на реална търговска дейност.

Страните по спорните доставки са представили идентични доказателства в хода на ревизията – фактури с предмет „стоки съгласно стокова разписка“ и стокови разписки с номер и дата на издаване, еднакви с фактурите, съдържащи наименования на различни автомобилни части и добавки. Обоснована е констатацията на приходните органи, че стоковите разписки са подписани за жалбоподателя от управителя М. М., при наличие на официални данни от административен орган Дирекция „Миграция“ на МВР, че същият не е пребивавал в България към датата на издаването им. Това определя като изцяло защитна тезата му за липса на необходимост от присъствена организация на дейността поради възможност за дигитални контакти, но положените подписи под стоковите разписки документират противното. Документите не съдържат данни за точното място на приемо-предаване на стоките (както се твърди в [населено място]), а единствено адресите на регистрация на търговците. По този начин същите не могат да служат като доказателство за реално осъществено приемо-предаване на стоки по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО - сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Съдържанието на документите опровергава и тезата на жалбоподателя, поддържана при оспорването по административен и съдебен ред, че се касае за комисионни правоотношения. В стоковите разписки са описани стоки – по вид, количество, единична и обща стойност, която е фактурирана със спорните фактури. Съвкупната преценка на така представените писмени доказателства – договори, стокови разписки и фактури, обосновава извод, че предмет на доставките е покупко-продажба на стоки, поради което правилно и обосновано приходните органи са изследвали предпоставките по чл.6 ЗДДС и чл.14, пар.1 ОТ Директива 2006/112/ЕО чрез изследване на обективните среди от фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеците в стопанския оборот.

Прави впечатление пълната идентичност между вида и съдържанието на фактурите по изследваната верига от доставчици – от [фирма], през [фирма], към [фирма], към [фирма] и неговите доставчици. Фактурите са с предмет „стоки по протокол“, както протокол е приложен към издадените от [фирма] фактури, но очевидно при документалното оформление на отношенията си страните са

пропуснали, че спорните фактури от [фирма] са придружени от стокови разписки. Въпреки това в повечето от тях е отбелязано, че стоките са „по протокол“ (л.5 - л.32, л.79 - л.111 от Приложение № 1, л.191 - л.217, л.259 - л.284, л.349 - л.354 от Приложение № 2, л.355 - гърба на л.380, л.398 - гърба на л.425, л.453- л.475 от Приложение № 3). Изложеното е сигурно указание, че страните са оформили отношенията си единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции. В потвърждение на изложеното, по напълно идентичен начин (със стокови разписки с идентични номера и дати на издаване) са придружени фактурите с предмет „стоки по опис“, издадени от [фирма] към [фирма] (л.326 - л.348 от Приложение № 2, л.427-л.451 от Приложение № 3, л.588 - л.615, л.658- л.693 и л.731 -л.759 от Приложение № 4).

Всички посочени документи, вкл. от предходния доставчик [фирма] в Приложение № 4, не съдържат данни за мястото на приемо-предаване на стоките (с.П.), а единствено адреса на управление на търговците, което също пречатства извод за реална размяна на стоково-материални ценности.

Документалното оформление на отношенията е улеснено чрез ползването на общи счетоводно-административни услуги на [фирма] от [фирма] и [фирма], което обяснява и напълно идентичното съдържание на договора от 29.10.2018 г., с който [фирма], в качеството си на доставчик, се е задължил да достави на [фирма], стоки с отложено плащане, и договор от 30.10.2018 г., с който [фирма] се е задължил да достави на [фирма] стоки с отложено плащане. Тук е мястото да се отбележи, че икономическата логика на правоотношенията е обратна на документираната – първо следва да се сключи договор с клиент (в случая [фирма]), след което търговецът да търси откъде да се снабди с „поръчаните му стоки“. В случая, съставените документи удостоверяват, че жалбоподателят първо е сключил договор с доставчика си (на 29.10.2018 г.), едва след което е намерил, на кого да пласира стоките – договор от 01.11.2018 г. с [фирма], при пълна липса на данни за подадени от последното дружество заявки към жалбоподателя. Тези обстоятелства потвърждават документалното оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема сделка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 С.). Логично е очакването при изследване на осъществено реално предаване на стоки от едно лице в полза на друго с намерение за своенето им като собственик, да останат материални следи от тяхното съхранение, превоз, товарене и разтоварване, реално предаване между физически лица като представители на търговците, каквито по делото напълно липсват. Ето защо жалбоподателят напълно неоснователно претендира приспадането на ДК единствено поради начисляването му в спорните фактури.

Правилни са допълващите мотиви в Решение № 231/12.02.2020 г. на директора на ДОДОП С., че новопредставените с жалбата по административен ред пътни листове, издадени от [фирма] и подписани от управител на превозвача и шофьор, не удостоверяват връзка със спорните фактури, още по-малко – осъществено приемо-предаване на конкретни стоки между конкретни търговци. В този смисъл са и поясненията на вещото лице С. в о.с.з. на 11.11.2020 г. Новопредставените доказателства не следва да бъдат кредитирани като изготвени за целите на процеса,

при липса на логично обяснение за непредставянето им в хода на ревизията.

Писмените доказателства документират значителен стокооборот, поради което е логично твърдяното разместване на материални блага да остави материална следа. Дори да се приеме, че превозът не е за сметка на ревизирувания търговец, което обосновава неговата невъзможност да представи доказателства в тази насока, същият следва да притежава доказателства за заявяване на количества и видове стоки и за тяхното съхранение, каквито по делото липсват.

Тук е мястото да се отбележи, че предметът на представения договор за поръчка от 01.11.2018 г., с който клиентът [фирма] „възлага“ на [фирма] да осигурява периодично и своевременно снабдяване с резервни части, гуми и консумативи за дейността му *при поискване*, предполага поддържането на активни търговски отношения през ревизирувания период по подаване на заявки, на „поисквания“ и договаряне на цени, количества и видове стоки, за каквито липсват обективни следи по делото. Изложеното също е косвено указание за липса на реална стопанска дейност, в рамките на която се осъществяват реални стопански операции, като материалноправна предпоставка за признаване на правото на приспадане на ДК. Сигурни признаци в тази насока са липсата на офиси, складови помещения и други ДМА, както и сторени разходи във връзка с тях, каквито обстоятелства са установени в хода на ревизията по отношение на всички доставчици по веригата. Противна на икономическата логика по реално участие на търговския пазар е веригата от доставчици, при която всеки търгува с един доставчик и един клиент. Съвкупната преценка на описаните обстоятелства потвърждава тезата на приходните органи единствено за документално оформление на отношенията.

Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност.

Идентични на клиента [фирма] са установените обстоятелства по отношение на клиента [фирма] във връзка с договор за поръчка от 09.10.2018 г. и ПИНП № П-22221419113086-141-001 от 12.09.2019 г. на ТД на НАП С. (Приложение №5), които не следва да се преповтарят – липса на данни за обект, в който е осъществено приемо-предаване на стоките, за лицата, които са участвали в товарене и разтоварване, за съхранение, транспорт и складиране и липса на данни за подадени от клиента заявки, в които да се индивидуализират вид, количества и цена на конкретни стоки. Документите за осъществено „приемо-предаване“ между жалбоподателя и клиента му [фирма] в Приложения № 2 и № 5 са идентични – стоклови разписки, които не са подписани от представител на получателя, а единствено от М. М., при данни, че последният не е бил в България в този период. Стоковите разписки, с които [фирма] е „предал“ стоките на [фирма], също не съдържат данни за конкретното място и конкретните лица, между които то е осъществено, при данни че [фирма] и [фирма] са регистрирани на един и същи адрес в [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер. По изложените съображения, документите от [фирма] и от [фирма] не доказват реални последващи доставки на стоки, а потвърждават участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, на което не съответстват реални стопански операции.

Обосновани са доводите на приходните органи, че от страна на ревизираното лице не са представени никакви обяснения и доказателства за избора на прекия доставчик по обективни икономически критерии и показатели, които са водещи в дейността на

всяко действащо търговско предприятие. Още повече, че за него са налице достъпни данни в публични регистри, които обективно индикират, че той не е надежден изпълнител поради явната фактическа липса на активи и ресурси, с които могат реално да извършат фактурираните доставки. Дължим е извод, че жалбоподателят не е действал добросъвестно при избора на доставчик, нито с грижата на добър търговец е предприел мерки в рамките на своите възможности да проучи неговия търговски опит, надеждност и легитимност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС, както необосновано се твърди в жалбата.

Противен извод не следва от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която установява редовно счетоводно отразяване на фактурите в счетоводствата на [фирма] и [фирма]. Счетоводството е производно и отразяването в него на първични счетоводни документи, които не отразяват действителна стопанска операция, не обосновава реалност на доставките. При разпита си в о.с.з. на 11.11.2020 г. вещото лице С. потвърждава липсата на доказателства за плащане по спорните фактури – касови бонове и счетоводни данни от сметка 501 „Каса“, което навеждало на извод за разминаване между оборотната ведомост и счетоводните регистри.

Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките, поради което съдът не кредитира приета по делото съдебно-счетоводна експертиза в тази ѝ част. Счетоводството е вторично, поради което отразяването в него на документи, на които не съответстват реални стопански операции, не служи като доказателство за тях.

Съвкупната преценка на всички изложени факти и обстоятелства потвърждава изводите на приходните органи, че спорните фактури, издадени от [фирма], не документират реални доставки на стоки по смисъла на чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, поради което е дължимо отхвърляне на оспорването на основание чл.172, ал.2 АПК.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 166 837 лв., или възнаграждение в размер на 4198.37 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „М. С.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер, чрез управителя М. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221919002061-091-001/14.11.2019 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден с решение № 231 от 12.02.2020 г. на директора на ДОДОП [населено място] относно установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 154 481,60 лв. главница и лихви в размер на 12 355,40 лв., общо в размер на 166 837

лв.

ОСЪЖДА „М. С.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] партер, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 4198.37 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: