

РЕШЕНИЕ

№ 5219

гр. София, 18.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в публично заседание на 01.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **4535** 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 повод на жалба с вх. № 14967 от 02.06.2020 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 329 от 24.04.2020 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], Бизнес Център С., вх. Сгр. 1, офис 302, представлявано от управителя С. Х. Т. срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2200 – 22190 - 01163 – 091 – 001 от 24.10.2019 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 581 от 10.04.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят отправя молба до съда да отмени РА, с който за данъчни периоди м.06, 09 и 10.2016 г. са му определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 39 713,00 лв. ДДС, ведно с лихви за забава на стойност 11 547,45 лв. Твърди се, че констатациите и изводите на акта са неверни, а той е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с указанията, изложени в мотивите на решение № 302 от 19.02.2019 г. на директора на ДОДОП, със събраните доказателства в хода на предходната и настояща ревизия, разпоредбите на ЗДДС и практиката на ВАС. Излагат се съображения, че напълно неправилно в потвърждаващото решение на ответника е прието, че с РА е извършена корекция на ползването на данъчен кредит от ревизираното лице. Посочва се, че РА е издаден в

нарушение на §1, т. 5 от ДР на ЗСч и чл. 79, ал.3 от ЗДДС. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. П., която поддържа жалбата, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно – деловодни разnosки.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано във връзка с Решение №302/19.02.2019 г. на директора на ДОДОП С. и е издадена на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2200 – 22190 – 01163 – 020 – 001 от 25.02.2019 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, М. Й. С., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 01.06.2016 г. до 30.06.2016 г. и Данък върху добавената стойност от 01.09.2016 г. до 31.10.2016 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и З. Г. К., на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 05.03.2019 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2200 – 22190 – 01163 – 020 – 002 от 30.05.2019 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 05.07.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 20.06.2019 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2200 – 22190 – 01163 – 092 – 001 от 12.07.2019 г., връчен на 24.10.2019 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р – 2200 – 22190 – 01163 – 091 – 001 от 24.10.2019 г., с който са установени задължения за довносяне в размер на 37 560, 83 лева ДДС и лихви 111 547, 45 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 03 – 3607 от 08.11.2019 г. г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 – 2087 от 08.11.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на ДОДОП за срок до 14.04.2020 г.

В срока новоопределение срок ответникът е издал решение № 581 от 10.042020 г., с което е потвърдил РА

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка: В изпълнение на указанията на Решение №302/19.02.2019 г. на директора на ДОДОП С., и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] са връчени по електронен път ИПДПОЗЛ изх. № Р – 2200 – 22190 – 01163 – 040 – 001 от 18.04.2019 г. и изх. № Р – 2200 – 22190 – 01163 – 040 – 002 от 29.05.2019 г., с които е изискано представянето на справки, декларации, обяснения, извлечения от счетоводството на лицето. В отговор, освен писмени обяснения, не са ангажирани други доказателства.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на клиенти на жалбоподателя ([фирма], [фирма] и „А. МАРКЕТИНГ И КО“) и на доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК].

Резултатите от същите са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), подробно описани в РД.

С Решение № 302 от 19.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. е прието, че с РА № Р – 2222 – 03160 – 07247 – 091 – 001 от 19.10.2018 г. законосъобразно и обосновано е начислен в м. 10.2016 г. ДДС в размер на 8 314,00 лв., поради установена липса на стоки. В същото време и поради факта, че данъчният период по ЗДДС е месечен и неделим, РА е отменен и върнат за нова ревизия за посочения период., но в цитираното решение на директора на дирекция ОДОП С. е указано връщане на преписката за нова ревизия за процесните периоди, но само по отношение на произнасянето относно законосъобразността на начисляването на ДДС във връзка с недекларирани продажби към [фирма], и [фирма] и корекцията на декларирания от дружеството резултат по ЗДДС в размер на 6 600,00 лв., поради неотразяване в дневниците за покупки на КИ, издадено от [фирма].

С Протокол № 1367943 от 19.11.2018 г. са приобщени всички доказателства, събрани в предходната ревизия, вкл. отменения РА и РД.

Извършени са проверки на налични данни в информационната система на НАП.

Всички събрани документи и писмени обяснения са описани и анализирани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

В хода на предходната ревизия е прието, че [фирма] е извършило доставки към [фирма] и [фирма], за които не е начислило дължимия ДДС. Горното е обосновано с извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че в дневниците за покупки на цитираните дружества са включени фактури, с издател жалбоподателя. В същото време е установено, че оспорваният не е включил посочените фактури в дневниците си за продажби за съответните периоди – м. 09 и м. 10. 2016 г. и не се е задължил към бюджета с размера на дължимия ДДС. В хода на предходната ревизия на органите по приходите е осигурен достъп до иззетите по досъдебно производство №3/2016 г. на ГД Б. документи, в частност процесните фактури, при което е установено, че предмет на доставки е продажба на сирене и невключените в дневниците за продажби фактури следват номерацията и последователността на останалите издавани от [фирма] документи за продажби. Посочените фактурите са приложени към настоящата преписка.

За събиране на относими доказателства относно реалността на доставките, документирани с фактурите, в хода на настоящата ревизия и в изпълнение на указанията на Решение №302/19.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. са извършени насрещни проверки на дружествата – получатели.

1. Съгласно ПИНП № П – 2900 – 29190 – 41902 – 141 – 001 от 10.07.2019 г., обективиращ резултатите от проверката на [фирма], дружеството е представило копия на процесните фактури, придружени с фискални бонове, удостоверяващи извършено плащане в брой, оборотни ведомости за процесните периоди, дневник на счетоводна сметка 304 - стоки, дневни финансови отчети и извадки от главна книга, документи за заприхождаване на стоките, писмени обяснения. От данните, съдържащи се в представените документи е видно, че [фирма] е отразило закупени стоки /сирене/ от [фирма], които са продадени, в резултат на което е реализирана печалба.

Съгласно писмените обяснения на управителя на [фирма], предметът на доставки от [фирма] е сирене в разфасовки от 8 кг., което съответства на основния предмет на дейност на дружеството, а именно – търговия на едро с мляко и млечни продукти, хранителни масла и мазнини. Количествата са доставени и предадени в склад, стопанисван от получателя под наем от Р. П., находящ се в [населено място], [улица]. Товаро-разтоварните дейности са извършени с участието на служители на дружеството, а транспортът на стоката е за сметка на жалбоподателя. Не са сключвани договори и няма приемо-предавателни протоколи, подписвани с доставчика. Разплащането се извършва при доставка на място на стоките и се документира с издаване на фискален бон.

Ревизиращите са извършили проверка в информационната база данни на НАП по отношение на [фирма], при която е установено, че дружеството разполага с необходимия кадрови, материален и технически ресурс за осъществяване на дейността си. Няма задължения към републиканския бюджет . Установено е, че за ревизираните периоди на [фирма] е извършвана ревизия, при която няма корекции на декларираните резултати по ЗДДС, вследствие непризнато право на данъчен кредит по фактурите, включени в дневника му за покупки.

2. С ПИНП № П – 2222 – 14190 – 41578 – 141 – 001 от 21.06.2019 г. е документирана насрещната проверка на [фирма]. В отговор на връчено му по електронен път ИПДПОЗЛ № П – 2222 – 14190 – 41578 – 040 – 002 от 17.04.2019 г. от дружеството са представени процесната фактура с предмет на доставка сирене и кашкавал, касов бон, оборотна ведомост за период м. 09.2016 г., хронология на сметки 401, 411, 702, 45301, 304, писмено обяснение. Заявено е, че между дружествата не е сключван договор и не са подписвани приемо - предавателни протоколи. Стоката е доставена с транспорт на доставчика (жалбоподателя), а фактурата е изпратена от доставчика по електронна поща. Плащането е извършено в брой, което е удостоверено с копие на касов бон и същото е отразено по сметка 501. Фактурата е отразена по сч. сметка 401 – доставчици.

С цел обективно и цялостно изясняване на фактичката обстановка на оспорвания са връчени две ИПДПОЗЛ, с които са изискани относими документи. В отговор е представено единствено писмено обяснение, в което управителят на жалбоподателя твърди, че не са извършвани доставки към процесните клиенти, а посочените фактури не са издавани от [фирма]. Поради горното е посочено, че няма договори, приемо - предавателни протоколи, транспортни документи и счетоводно отразяване на фактурите.

Горните установявания са дали основание на органите по приходите да приемат, че оспорвания неправомерно не е начислило данък по изброените фактури, издадени от [фирма] и [фирма] с предмет на доставка продажба на сирене и кашкавал. Във връзка с горното и на основание чл. 86 от ЗДДС е начислен ДДС в общ размер на 24 799,00 лв.

При предходната ревизия е установено, че в хода на образувано досъдебно производство №3 от 2016 г. на ГД Б. и пр. №560/2015 г. на Специализирана прокуратура, са иззети документи, сред които и копия на фактури, издадени на жалбоподателя, като получател от [фирма] с предмет на доставка – сирене и кашкавал. С оглед спазване указанията, дадени в Решение №302/19.02.2019 г. на директора на ДОДОП С. е извършена насрещна проверка на това дружество. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ № П -0400 – 04190 – 94384 – 040 -

001/30.05.2019 г. от страна на [фирма] не са представени изисканите доказателства. Органите по приходите са констатирани, че фактурите съдържат подпис на представляващия [фирма] и са придружени с касов бон като доказателство за извършено плащане. След проверка в ИС на НАП е установено, че дружеството не е включило в дневниците си за продажби за съответните периоди посочените фактури. Органите по приходите са извършили съпоставка на датите, вида и количеството на стоките, документирани с фактури за доставка, издадени от [фирма] и са приели, че същите съответстват на данните, отразени в спорните фактури, издадени от жалбоподателя на [фирма] и [фирма].

3. Установено е, че за процесните периоди оспорваният е ползвал право на данъчен кредит по доставки, свързани с основната му дейност, а именно – търговия със сухо мляко и млечни продукти. В хода на ревизията и в изпълнение на указанията, дадени от директора на дирекция ОДОП С. в Решение №302/19.02.2019 г. е извършена насрещна проверка на доставчика [фирма], документирана с ПИНП № П – 2222 – 25190 – 43146 – 141 - 001/20.06.2019 г. В отговор на връчено му по електронен път ИПДПОЗЛ дружеството е представило копия на фактура № [ЕГН]/17.06.2016 г. с предмет на доставка – палмова мазнина и с данъчна основа в размер на 33 000,00 лв. и ДДС в размер на 6 600,00 лв. Представено е и КИ № [ЕГН]/30.06.2016 г. Съгласно дадените обяснения основание за издаване на КИ е неосъществяване на доставката. По същата не е извършвано разплащане и съответно няма връщане на суми. Установено е, че основен предмет на дейност на дружеството е търговия на едро със суровини за хранително вкусовата промишленост. При проверка в ИС на НАП е констатирано, че процесната фактура и КИ са включени от [фирма] в дневника за продажби за м.06.2016 г. При проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че [фирма] не е отразило в дневниците си за покупки процесното КИ, издадено от [фирма], поради което с РА е извършена корекция на декларирания от лицето резултат по ДДС от ДДС за възстановяване в размер на 2 152,17 лв. на ДДС за внасяне в размер на 4 447,83 лв., заедно със съответните лихви за забава.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните. По искане на оспорвания е допуснато събирането на гласни доказателства чрез допускането, изслушването и приемането без възражения Съдебно счетоводна и Съдебно почеркова експертизи, изготвени от вещите лица Л. А. З. и Д. К. В., които се кредитират от съда. В заключението на приетата ССЕ е посочено, че в предоставените документи на вещото лице отнасящи се за жалбоподателя са издадените от доставчици в страната през периода от 01.01.2015 г. до 04.10.2016 г. не са приложени документи за доставките на сухо мляко и суроватка по фактурите за издадени от доставчика В., Sp.z.o.o., Полша през м. 09.2016 г. В СД за ДДС на [фирма] за данъчен период м. 09.2016 г. не са отразени извършени покупки и продажби. В Дневник за покупките на [фирма] за м. 10.2016 г. са отразени доставки от В., Sp.z.o.o. на стойност 212129,33 лв. и ДДС в размер на 42425,87 лв., в това число. С протокол от 20.09.2016 г. за доставка на стоки – предмет на В., в размер на 86917,09 лв. и ДДС с право на данъчен кредит в размер на 17 383, 42 лв.; С протокол от 27.09.2016 г. за доставка на стоки – предмет на В. на стойност 86917,09 лв. и ДДС с право на данъчен кредит в размер на 17 383, 42 лв. и протокол от 29.09.2016 г. за доставка на стоки – предмет на В. на стойност 38295, 15 лв. и ДДС с право на данъчен

кредит в размер на 7 659,03 лв.

Вещото лице В. е посочило, че подписите, положени от името на С. Х. Т., управител на жалбоподателя, управител на [фирма], за „СЪСТАВИЛ”, във фактури с №№№ 77/02.09.2016 г., 78/07.09.2016 г., 79/08.09.2016 г., 81/10.09.2016 г., 82/12.09.2016 г., 83/13.09.2016 г., 84/15.09.2016 г., 85/19.09.2016 г., 86/20.09.2016 г., 87/21.09.2016 г., 88/26.09.2016 г., 89/28.09.2016 г., 90/29.09.2016 г., 91/30.09.2016 г., 92/30.09.2016 г., 93/03.10.2016 г. и 94/04.2016 г., не са положени от С. Х. Т..

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява 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.

По силата на чл. 79, ал. 3 в редакцията в сила от 01.01.2013 г. и относима към процесните фактури регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. Тази корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларацията за този данъчен период (ал. 4).

Законодателят е предвидил в чл. 86 от ЗДДС, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период (ал.1). Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем (ал. 2). Не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната (ал.3).

По смисъла на чл. 25, ал.1 – 6 от ЗДДС в актуалната редакция през 2016 г., данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или

услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16 Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена (ал.2). Освен в случаите по ал. 2, данъчното събитие възниква на: 1. датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2, с изключение на случаите по ал. 8; 2. датата на отделянето или предоставянето на стоката по чл. 6, ал. 3; 3. датата на започването на транспорта по чл. 7, ал. 4; 4. датата, на която доставчикът получи плащането - при продажба на стоки чрез поръчка по пощата или по електронен път; 5. датата на изваждането на монетите или жетоните - при извършване на доставки чрез автомати за продажба или други подобни уреди, които се задействат с монети, жетони или други подобни; 6. датата на фактическото връщане на актива с подобрението от държател/ползвател при прекратяване на договора за наем или преустановяване ползването на актива, когато подобрението не е предвидено като условие и/или задължение по договора; 7. последния ден от месеца, през който е предоставена услугата по чл. 9, ал. 3, т. 1 и 2 (ал.3). При доставка с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период или етап, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо (ал.4). Алинея 4 не се прилага при доставки с непрекъснато изпълнение с продължителност за период, по-дълъг от една година, за които не е налице дължимост за плащане за период, по-дълъг от една година. За такива доставки се счита, че данъчното събитие настъпва в края на всяка календарна година, като за календарната година на прекратяване на доставките данъчното събитие настъпва на датата на прекратяване на доставките (ал.5). На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4: 1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или 2. възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната (ал.6).

В Чл. 125 от ЗДДС е предвидено, че за всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124, с изключение на случаите по чл. 159б (ал.1). Регистрираното лице, което е извършило за данъчния период вътреобщностни доставки, доставки като посредник в тристранна операция или доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка, заедно със справка-декларацията по ал. 1 подава и V.-декларация за тези доставки

за съответния данъчен период (ал.2). Заедно със справка-декларацията по ал. 1 регистрираното лице подава и отчетните регистри по чл. 124 за съответния данъчен период (ал.3). Справка-декларация по ал. 1 се подава и когато не следва да се внася или възстановява данък, както и в случаите, когато регистрираното лице не е извършило или получило доставки или придобивания или не е осъществило внос за този данъчен период.

Изискванията към кредитните известия са описани в чл.115 ЗДДЗ в относимата редакция за 2016 г. , който казва, че при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата (ал.1). Известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1 (ал.2). Освен реквизитите по чл. 114 известието към фактурата задължително съдържа и: 1. номера и датата на фактурата, към която е издадено известието; 2. основанието за издаване на известието. Известието се издава най-малко в два екземпляра - за доставчика и за получателя (ал.4).

При така посочената нормативна уредба настоящият съдебен състав прави следните изводи:

I. В частта на начисления ДДС

1.1. Съдът намира възраженията на жалбоподателя относно начисления ДДС, поради установена липса на стоки, за неоснователни. В хода на ревизията органите по приходите са установили, че [фирма] е осъществило В. на 44 тона сухо мляко и 22 тона суха суроватка от доставчици, регистрирани в Полша, за което е издало и отразило в дневниците за покупки и продажби протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Стойността на осъщественото В. е 212 129,33 лв., а начисленият ДДС е в размер на 42 425,86 лв. Това обстоятелство не е предмет на спор. Установено е, че предаването на процесните стоки се е извършило в складова база, находяща се в [населено място], местност „Хиподрума“ № 13. База се ползва от оспорващия по силата на договор за съхранение от 07.09.2016 г., съгласно който [фирма], ЕИК[ЕИК] /собственик на склада и влогоприемател/ приема за съхранение от [фирма] /влогодател/ сухо мляко и суха суроватка, опаковани в хартиени торби по 25 кг. всяка. Към договора са приложени три двустранно подписани приемо - предавателни протокола, които удостоверяват предаването за съхранение на следната стока:

на 26.09.2016 г. е предадено 22 тона сухо мляко с произход М. S. M. W M., Полша, опаковано в 880 торби по 25 кг. всяка;

на 29.09.2016 г. е предадено за съхранение 22 тона сухо мляко с произход P. Sp. Z.o.o., Полша, опаковано в 880 торби по 25 кг. всяка и на

на 03.10.2016 г. е предадено за съхранение 22 тона суха суроватка с

произход S. M. R., Полша, опакована в 880 хартиени торби по 25 кг. всяка.

В посочената складова база е извършена проверка, при която е установено, че към съответния момент са налични 37 тона сухо мляко и 14 тона суха суроватка, собственост на [фирма]. Предприети са действия за обезпечаване на доказателствата, а именно запечатване на обекта. Към преписката са приложен и снимков материал на описаната стока. Липсата на спор относно реалността на декларираните от ревизираното лице В. на тези стоки, фактическото им складиране и съхранение в посочения склад и липсата на данни за продажба на същите тези стоки, е аргументирало извода на органите по приходите за липса на 8 тона суха суроватка и 7 тона сухо мляко. Органите по приходите са извършили справка в информационната система на НАП, при която е установено, че за м. 10.2016 г. жалбоподателят е подал СД с нулев резултат. След анализ на данните, отразени в дневниците за покупки и продажби за същият този период е установено, че липсват декларирани от [фирма] продажби на стоки, което се потвърждава и от приетата по делото ССЕ. В контекста на горното правилно е прието, че процесите суровини са реализирани от оспорващия без да са отчетени съответните приходи и да е начислен дължимия ДДС. Органите по приходите са изчислили, че общата стойност на реализираните и неотчетени продажби е сума в размер на 41 570,00 лв., а дължимият върху тази сума ДДС е в размер на 8 314,00 лв. Стойността е изчислена на база доставни цени на съответната стока.

При тези факти и обстоятелства съдът намира за обосновани изводите на органите по приходите за наличието на осъществени, но недеklarирани последващи продажби. Законосъобразно те са начислили ДДС във връзка с недокументираната последваща реализация на част от стоките, получени от посочените по-горе чуждестранни доставчици. Тези техни действия се потвърждават и от приетата по делото ССЕ.

Правилно органът по приходите правилно и в съответствие с относимите правни норми е констатирал липсите на стоки и е изчислил дължимият ДДС за тези липси. Съгласно действащото за ревизирания период данъчно и счетоводно законодателство липса на материали се установява или при извършване на инвентаризация от самото данъчно задължено лице по реда и в сроковете на Закона за счетоводството /ЗСч/ или при проверка за извършване на съпоставка между счетоводна и фактическа наличност от органите по приходите към определена дата. Въз основа именно на установеното при извършената в хода на настоящата ревизия проверка, органът по приходите е изчислил количеството и стойността на фактически липсващите стоки.

Неоснователни са твърденията на жалбоподателя, че липсите не са

доказани по съответния законов ред. На първо място следва да се отбележи, че преброяването на стоката се извършва по количество, което видно от данните по преписката е направено. На следващо място при съпоставка на данните, които индивидуализират стоките и които са отразени в приемо-предавателните протоколи и данните, установени от органите по приходите се установява пълно съответствие като вид и произход на стоката, собственост на ревизираното лице, която е оставена на съхранение в склада и тази, която е установено за налична при проверката. Обстоятелството, че е установена липса на определено количество стока, предполага, че същата е реализирана от страна на дружество.

От друга страна се установява, че по сметка 303 /стоки/ към м. 10. 2016 г. е заведено и отчетено наличието единствено и само на запорираната стока в склада в [населено място], а именно – суха суроватка и сухо мляко с тегло 67,95 тона бруто (66 тона нето) и стойност 212 129,33 лв., т.е. установено е по категоричен начин липсата на стоки в натурално и стойностно изражение в счетоводния и правния смисъл на понятието.

Разпоредбата на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС регламентира задължението на регистрираните лица да начислят данък за унищожени, липсващи или бракувани стоки, ако за тях е бил ползван данъчен кредит. По силата на ал. 4 от визираната правна норма, корекция по ал. 3 се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справката-декларация за този данъчен период.

Видно от разпоредбата на чл. 79 ал. 4, протоколът се съставя от регистрираното лице, а не от ревизиращия орган. Цитираната норма поражда задължение за регистрираното лице да състави протокол, който да отрази в посочения данъчен период. Подобно задължение не е вменено на органа по приходите. Последният, при установяване на обстоятелства по чл. 79 ал. 3 от ЗДДС извършва необходимите корекции посредством ревизионен акт, както е сторено и в настоящия случай.

Предвид изложеното съдът приема, че законосъобразно е начислен ДДС за посочения в акта данъчен период м. 10. 2016 г. в размер на 8 314,00 лв.

1.2. По отношение на въпроса, свързан с начисляването на ДДС в размер на 24 799,30 лв. Съдът приема, че органите по приходите са направили извод, че [фирма] е извършило доставки към [фирма] и [фирма], за които не е начислило дължимия ДДС. Горното е обосновано с извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че в дневниците за покупки на цитираните по-горе дружества са включени фактури, с издател ревизираното лице. В

същото време е установено, че жалбоподателят е издал процесните фактури, но не ги е включил в дневниците си за продажби за съответните периоди – м. 09 и м. 10. 2016 г., и не се е задължил към бюджета с размера на дължимия ДДС. На органите по приходите е осигурен достъп до иззетите по досъдебно производство №3/2016 г. на ГД Б. документи, в частност процесните фактури, при преглед на които е установено, че предмет на доставки е продажба на сирене, а невключените в дневниците за продажби фактури следват номерацията и последователността на останалите, издавани от [фирма] документи за продажби.

В хода на настоящата ревизия са извършени насрещни проверки на [фирма] и [фирма]. Установено е, че процесните доставки, касаят продажба на стоки /сирене/. Това са родово определени вещи, собствеността върху които се прехвърля с тяхното индивидуализиране чрез отделянето им от съвкупността и предаването на стоката - аргумент от чл. 24, ал. 2 от ЗЗД и чл. 327, ал. 1 от ТЗ. Действително управителите на [фирма] и [фирма] са заявили, че с [фирма] не са сключвани писмени договори, не са подписвани стокови разписки и приемо-предавателни протоколи, които от своя страна биха могли по абсолютно категоричен начин да документират и докажат волеизявленията на страните относно реалността на сделката. Извън това обаче следва да се съобрази спецификата на конкретната дейност, утвърдената търговска практика в тази сфера и множеството косвени доказателства, представени и събрани в хода на двете ревизионни производства, които потвърждават извода на ревизиращите, че фактурите обективират реално извършени доставки.

Освен факта, че [фирма] и [фирма] са представили процесните фактури с издател жалбоподателя и са ги включили в отчетните си регистри по чл. 124 от ЗДДС, същите са изяснили детайлно начина на договаряне между дружествата и етапите на осъществяване на търговската им дейност.

Уточнено е мястото на предаване на стоките – склад, стопанисван от получателите на стоките, както и това, че транспортирането на същите е за сметка на доставчика-жалбоподател. Видно от данните, съдържащи се в представените от дружествата счетоводни документи, фактурите са отразени в счетоводствата им по съответните материални счетоводни сметки. Стоките са заприходени по сметка 304. Представени са и доказателства за извършено плащане в брой – фискални бонове, дневни финансови отчети, извадка от касова книга и др., които доказват заприхождаването на спорните стоки – сирене и кашкавал от клиентите на ревизираното лице. След анализ на салдата по сметка 304 за ревизираните периоди е установено, че получените стоки по фактури, издадени от [фирма] са реализирани в дейността на дружествата, т.е.

реализирани са приходи от продажба на процесните стоки.

За целите на данъчното облагане е от значение дали има достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по ЗДДС данъчни субекти и съответно начислен данък, а не дали фактурата е подписана или не от получателя или издателя /Решение №8307 от 2017 г. на ВАС по адм. д. №3689/2017 г. В този смисъл е неотносимо оспорването на подписа на фактурите, за които е прието, че е положен от управителя на [фирма]. Подписът върху фактурите, или липсата на такъв не е от решаващо значение за формиране на извод за наличие на реално осъществени доставки по см. на чл. 6 от ЗДДС. Фактурата като първичен документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция, като в случая не следва да се пренебрегва и факта, че са налице доказателства за плащане в брой, които не са опровергани от ревизираното дружество. В конкретния случай фактът на получаване/предаване на стоките не е обвързан с подписване на фактурите. Според дадените от получателите писмени обяснения, фактът на получаване на стоките /приемо-предаването им/ е свързан с разплащането им. В този контекст позоваването от страна приходните органи на представените от [фирма] и [фирма] извлечения от счетоводни сметки, дневни финансови отчети и извадки от касова книга е основателно и успешно се противопоставя на приетата по делото СПЕ. Още повече, че процесните фактури са придружени с фискален бон, който удостоверява реално извършено плащане в брой по всяка една от доставките. В хода на ревизията е установено /стр. 4 от РД/, че [фирма] е извършвало доставки на територията на страната по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, които се документират с издаването на фактури, по които разплащането да се извършва в брой чрез издаване на фискален бон от регистриран ЕКАФП. Това обстоятелство е в съответствие с установените данни, свързани с начина на осъществяване на процесните доставки, като кореспондира и на обичайната търговска практика на ревизираното дружество и в този смисъл подкрепя тезата на органите по приходите относно наличието на реално осъществени доставки, документирани с процесните фактури, издадени към спорните дружества - получатели.

Тези доказателства не са опровергани от жалбоподателя с ангажирането на доказателства в обратната посока. Напротив, от събраните по делото доказателства, съдът констатира, че жалбоподателят разполага с ЕКАФП с деклариран номер на ФП и ФУ, които съвпадат напълно с тези, отразени във фискалните бонове, приложени към процесните фактури. Това обстоятелство потвърждава извода за наличие на реални доставки на стоки – сирене, извършени от оспорващия към посочените по-горе дружества и документирани със спорните фактури.

Действително плащането само по себе си не е достатъчно да докаже реалност на доставка по см. на чл. 6 от ЗДДС и наличие на данъчно събитие по см. на чл. 25 от с.з., но установените доказателства за извършването му, неопровергани от жалбоподателя, заедно с останалите факти е убедителна индикация за съществуването на реални търговски отношения между [фирма] и неговите клиенти.

В подкрепа на горното е и фактът, че доставките, документирани със спорните фактури не са инцидентни, тъй като дружествата получатели са клиенти на жалбоподателя в период, предшестваша ревизираните. Това обстоятелство се потвърждава и доказва от данните, съдържащи се в информационния регистър на НАП. В дневниците за продажби на [фирма] за данъчни периоди м. 06., м. 07 и м.08. 2016 г. са включени фактури за продажба на стоки към [фирма] и [фирма]. Т.е тези дружества са обичайни контрагенти на оспорващия и издадените в процесните периоди фактури, документират и са част от нормалната му икономическа дейност.

Предметът на процесните фактури съответства и е пряко свързан с предмета на дейност, деклариран както от [фирма], така и от получателите [фирма] и [фирма], а именно – търговия на едро с мляко и млечни продукти. В този смисъл за доставчика е налице необходимост и възможност да разполага с процесните стоки. Установено е от данните, отразени в счетоводните регистри на [фирма], че дружеството е продало стоката, придобита от [фирма] и в резултат на това е реализирало приходи. В хода на ревизията са представени също и доказателства за осчетоводяване на спорните фактури от получателите. При наличието на представена счетоводна документация – спорните фактури, оборотни ведомости, главни книги, хронологии на счетоводни сметки от гр. 50, 40 и др., и счетоводни документи по партида на жалбоподателя като доставчик на [фирма] и [фирма] не е стоял въпросът за редовно водене на счетоводствата на получателите. Записванията в главните книги и оборотни ведомости удостоверяват хронологичен порядък и обороти за всеки от отчетните периоди. Установена е обосновааност на извършените и осчетоводени касови плащания.

Счетоводното отразяване при получателите касае разплатени фактури, което ведно с обясненията на получателите относно транспорта на стоките, извършен за сметка на жалбоподателя лице, както и с еднозначно посочен в писмените обяснения на получателите обект на предаване-получаване на стоките, сочат за дълготрайно установен механизъм на осъществяване на търговска дейност. Представените и събрани писмени доказателства обосновават извод, че заявеното общо оспорване на доставяне на стоките не е обосновано. Конкретните дружества [фирма] и [фирма] са получатели по фактури с издател

жалбоподателя. Тези фактури са включени в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС на получателите, осчетоводени са по съответните материални сметки. Представени са доказателства за разплащане в брой, за което са представени фискални бонове, счетоводни справки и регистри. Съгласно установеното в РД /стр.9/, закупеното от [фирма] количество сирене е продадено от дружествата – получатели, в резултат на което е реализирана печалба. Дружествата получатели са отразили като приход реализацията на фактурираните стоки, като търговията със същите е основна търговска дейност за [фирма] и [фирма].

При така установената фактическа обстановка съдът намира извършеното облагане за законосъобразно и обосновано, поради което РА следва да бъде потвърден в тази част.

II. В частта на отказаното право на данъчен кредит

2.1 Извършената, в хода на ревизията, корекция на декларирания от жалбоподателя резултат по ЗДДС за м. 06.2016 г. в размер на 6 600, 00 лв. поради неотразяване в дневниците за покупки на КИ, издадено от [фирма] за неоснователна. Извършена е насрещна проверка на [фирма]. По данни от ПИНП № П-22222519043146-141-001/20.06.2019 г. изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по електронен път. В отговор са представени копие на фактура №[ЕГН]/17.06.2016 г. на стойност 33 000,00 лв. и ДДС 6 600,00 лв. и предмет на доставка палмова мазнина. Представено е и издадено към фактурата кредитно известие КИ №[ЕГН]/30.06.2016 г. Съгласно даденото писмено обяснение кредитното известие е издадено поради неосъществена доставка. Няма възстановяване на суми, тъй като липсва извършено плащане.

В изпълнение на задълженията си по в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК органите по приходите са извършили проверка в информационния масив на НАП, при която са установили, че основен предмет на дейност на дружеството е търговия на едро със суровини за хранително вкусовата промишленост. Процесната фактура и издаденото към нея кредитно известие са включени в дневника за продажби на жалбоподателя за м. 06.2016 г.

В разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС е предвидено издаването на кредитно известие като възможност и задължение да се коригира данъчната основа по доставка, когато нейната стойност претърпи промяна в посока намаление или когато бъде развалена. С тази възможност се осигурява надлежно и реално отразяване на търговските отношения и тяхното развитие за целите на облагането с ДДС. Съгласно ал. 2 на чл. 115 от ЗДДС срокът за издаване на кредитното известие е 5 дни от възникване на съответното обстоятелство. В алинея 4 на с.чл. 115 от ЗДДС изрично е указано, че освен реквизитите по чл.

114 от с.з., известието към фактурата задължително съдържа и:1. номера и датата на фактурата, към която е издадено известието;2. основанието за издаване на известието.

В случая по преписката е приложено спорното кредитно известие и съдът констатира, че същото съответства на цитираните по-горе нормативни изисквания. На следващо място е изяснено към коя фактура е издадено то, както и предмета на доставка. В хода на съдебното производство жалбоподателят не опроверга обстоятелствата, обосновавали издаването на РА, а именно неосъществяване на доставката и разваляне на договорките. Поради липса на плащане по фактурата, при издаване на КИ не е налице и връщане на сумата.

В случая е налице едно от условията на разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС за издаване от доставчика на кредитно известие, а именно - разваляне на доставката.

Съгласно чл. 87 от ЗЗД, когато длъжникът по един двустранен договор не изпълни задължението си поради причина, за която той отговаря, кредиторът може да развали договора, като даде на длъжника подходящ срок за изпълнение с предупреждение, че след изтичането на срока ще смята договора за развален. Предупреждението трябва да се направи писмено, когато договорът е сключен в писмена форма. По изложените белези развалянето на двустранния договор следва да се отграничава от други способи за прекратяване на облигационното правоотношение. Освен това развалянето на договора има обратно действие /с изключение на договорите с периодично и непрекъснато изпълнение/, а прекратяването на правоотношението на друго основание, доколкото не е регламентирано друго, е винаги занапред.

Д. закон регулира за данъчни цели единствено развалянето на двустранните договори, а не другите юридически факти, водещи до отпадане на правната връзка.

Видно от доказателствата по делото между страните не е сключен писмен договор за доставката, поради което не е налице изискване за писмено предизвестие за развалянето му. Според обясненията на доставчика кредитното известие е издадено поради невъзможност за осъществяване на сделката, т.е. налице е разваляне на договорките.

Жалбоподателят не е ангажирал никакви доказателства, които да оборят представените от доставчика документи и обяснения, поради което извършената корекция на ползваното право на данъчен кредит от страна на ревизираното дружество е обоснована и РА следва да бъде потвърден и в тази част.

По изложените съображения жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди в обжалваната част като законосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на

процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи. При това положение на ответника на основание чл. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал.1 от ДОПК в размер на 2068, 00 (две хиляди шестдесет и осем) лева при материален интерес на спора 51260 45 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2200 – 22190 - 01163 – 091 – 001 от 24.10.2019 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 581 от 10.04.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2068, 00 (две хиляди шестдесет и осем).

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: