

РЕШЕНИЕ

№ 5594

гр. София, 05.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 26.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **8466** по описа за **2021** 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 [фирма] срещу РА №Р-22221020002510-091-001/30.12.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1045/09.07.2021г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбата РА е незаконосъобразен, противоречащ на националното и Европейското право. [фирма] не е имало и няма информация за взаимоотношенията между [фирма] и неговия доставчик [фирма] и е неправилно да търпи правни последици от взаимоотношенията между доставчика и пряк доставчик на последния. Подобен подход на приходната администрация е порочен и противоречи на правото на Европейския съюз. Ревизиращият екип е допуснал нарушение на административно-производствените правила при преценката на събраните доказателства. Ревизиращият екип е извършил и нарушение на материалния закон. Отказал е правото на данъчен кредит на основание, различно от посоченото в Решение на Съда на Европейския съюз от 4 юни 2020 г. по дело C-430/19 г. SC C.F. SRL срещу A.J.F.P.M. и D.G.R.F.P.C. Основанието за отказ е посочено и детайлно разгледано в практиката на СЕС - наличие на измама - пряко участие в измама, знание за извършена измама или задължение за знание за извършена измама. Поради това извършеният отказ, на посоченото основание, е незаконосъобразен.

Административният орган не разполага с правомощието да определи доставка като

относителна симулация или правна привидност. Привидните сделки се установяват в съдебно производство, а не в административно производство.

По отношение на доставката на тонер касети самите органи по приходите са приели, че е налице последваща доставка към сръбските дружествата D. G. L. и D. V. L.. Стоките, получени от [фирма] са използвани за извършване на последващи реални доставки, поради което и доставките от [фирма] към жалбоподателя са реални.

По отношение на доставките от [фирма] и [фирма] също е направена грешна преценка за наличие на симулация. По отношение на доставката на автоматизираната машина мелачка за пластмаса, шприц, тъй като е констатирано наличието на последваща доставка към D. G. L. и D. V. L., очевидно е, че доставката от [фирма] е реална. По отношение на доставките от [фирма] обстоятелството, че доставчикът не е открит на адреса за кореспонденция с НАП не е основание за отказване на правото на данъчен кредит на получателя.

В откритото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Н. Претендира присъждане на направените по делото разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 2612лв.

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

Със ЗВР от 11.11.2020г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.03.2020г. до 31.03.2020г. Допълнително е разширен обхватът на ревизията, като е включено определянето на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.04.2020г. до 30.04.2020г. и от 01.02.2020г. до 29.02.2020г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020002510-092-001/11.11.2020г., ревизираното дружество не е подадено писмено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020002510-091-001/30.12.2020г. На дружество са определени допълнително задължения, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т.1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС в общ размер на 67 029,66 лв. по фактури, издадени [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчните периоди от м. 02.2020г. до м. 04.2020г.

Основна дейност на [фирма] през ревизираните периоди е логистични услуги в страната и чужбина. За упражняване на дейността си жалбоподателят ползва търговски офис, находящ се в [населено място],

[улица], ет. 5.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните периоди са предприети процесуални действия, описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с които са изискани доказателства, свързани с извършваната от дружеството търговска дейност. В отговор с 4 придружителни писма са представени документи и доказателства, които след анализ от страна на ревизиращите органи са

намерили отражение при формиране на правните констатации и основанията за облагане в РД и РА. По реда на чл. 50 от ДОПК са съставени Протоколи, с които са приобщени доказателствата, събрани в хода на извършени проверки по прихващане и/или възстановяване на [фирма].

Изследвани са доставки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит чрез включването им в дневниците за покупки по ЗДДС. В тази връзка, за целите на анализа са инициирани насрещни проверки на цитираните дружества и техните предходни доставчици.

За приспадат през данъчни периоди м. 02.2020г., м. 03.2020г. и м. 04.2020г. от ревизираното лице данъчен кредит в общ размер на 30 752,00 лв. по 5 фактури от [фирма] е констатирано, че предмет на доставка са стоки – „автоматизирана шприц машина за пластмасови изделия и автоматизиран нагревател за шпатули“ и „предпазни маски за лице“. В хода на извършената на доставчика насрещна проверка същият не е открит на декларираните адреси за кореспонденция, поради което ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Впоследствие не са представени изисканите документи, справки и писмени обяснения. При извършената справка в информационната система на НАП е установено, че за периода на доставката проверяваното дружество не е разполагало с назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения, не е декларирано и обект, от който извършва търговска дейност.

Ревизираното лице е представило копия на процесните фактури, с приложени към тях приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения за извършени плащания по доставките и Договор за покупко-продажба на стока от 09.02.2020г., по силата на който [фирма], в качеството си на продавач, се задължава да достави на [фирма] /Купувач/ машини и техническо оборудване по заявка.

По фактура от [фирма], за която е приспадат данъчен кредит през м. 03.2020г. в размер на 13 564,50 лв., е установено, че предмет на доставка са тонер касети, барабани и други консумативи за ксерокопиращи машини. На доставчика по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени: заверено копие на спорната фактура №10..1040 г./26.03.2020 г., с приложени към нея приемо-предавателен протокол с описание /по видове и търговски марки в 189 позиции/ на офис консумативи, техните количества и единична цена, Договор за доставка на стоки от 09.02.2020г. и банкови извлечения за извършени плащания по доставките по сметка на „М.“ Д., с което прекият доставчик посочва, че има сключен договор за финансово обслужване. Приложено е копие от договора с дата 01.07.2018 г. и уведомително писмо до ревизираното лице, с което е уведомено да плати по сметка на „М.“ Д..

По отношение произхода на стоките, от проверяваното лице е приложена фактура №40...9/26.03.2020 г., издадена от [фирма] и приемо-предавателен протокол №5/26.03.2020 г. с описание /вид, количество и единична цена в 189 позиции/ на закупените стоки.

В тази връзка, за установяване на реалността на извършената доставка между предходния и прекия доставчик, в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с Протокол №П-22221420127973-141-001/28.09.2020г. В хода на проверката на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени заверени копия на гореописаната фактура от 26.03.2020 г. с предмет

„съгласно протокол за продажба на офис консумативи“, приемо-предавателен протокол, договор за доставка от 01.03.2020г., банково извлечение /трудно четимо/, договор за наем на складово помещение със [фирма], извлечение от счетоводна сметка 304 „Стоки“ и фактура за покупка на офис консумативи /без конкретни данни какви/ от [фирма] - предходен доставчик по веригата от доставките, на който също е извършена насрещна проверка. Видно от съставения на ПИНП №П-22221520162779-141-001/09.12.2020г., дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, поради което изготвеното до него искане за представяне на документи и писмени обяснения е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Към датата на издаване на РА няма представени доказателства.

За доказване реалността на доставката от [фирма], ревизираното дружество е представило заверено копие на процесната фактура, приемо-предавателен протокол, договор за доставка от 01.03.2020г., банково извлечение, във връзка с извършените плащания по доставката и счетоводно отразяване на стопанските операции.

Ревизираното дружество е упражнило през м. 03.2020г. и м. 04.2020г. право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 315,16 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „дезинфектанти“ и „маски за лице“. ИПДПОЗЛ е връчено на доставчика по електронен път на 02.06.2020г. По електронен път от проверяваното лице са представени: заверени копия на процесните фактури, банково извлечение, приемо-предавателни протоколи, извлечения от счетоводни сметки, инвентарна книга, документи за кадрова обезпеченост, фактури за покупка на материали от предходни доставчици, вложени в производството на фактурираните стоки към [фирма]. Плащанията по доставките са извършени по банковата сметка на „Ф. Г.“ Д., с което доставчикът има сключен договор за финансово обслужване. Представена е декларация от Р. В. – управител на [фирма], в която лицето заявява, че основната дейността на дружеството през проверявания период е производство и продажба на продукция, както и покупко-продажба на стоки. През м. 03.2020г. и м. 04.2020г. [фирма] продава произведена продукция /дезинфектанти и маски за лице/ на [фирма] по сключен договор за доставка от 27.03.2020г. Сделките са осъществени в цеха на проверяваното дружество, находящ се в [населено място], [улица], №312, от където жалбоподателят купува стоките. Кореспонденцията между дружествата е водена по телефона и чрез лични срещи. Декларирано е също така, че проверяваното дружество разполага с назначени лица на трудови договори, във връзка с което прилага разчетно-платежни ведомости и справка на персонала.

С цел установяване на произхода на материалите, вложени в производството на стоките по спорните фактури, в хода на ревизията са инициирани насрещни проверки на двама от предходните доставчици – [фирма] и [фирма], за резултатите от които са съставени протоколи, описани на стр. 16 – 18 от РД.

За доказване на реалността на доставките по фактурите, издадени от

[фирма], ревизираното дружество е представило документи идентични на гореописаните – заверени копия на процесните фактури, банково извлечение за извършените плащания по доставките, съпровождащи доставката документи - договор и приемо-предавателни протоколи и счетоводно отразяване на стопанските операции. Установено е, че през м. 02.2020г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 398,00лв. по фактура №0...4/12.02.2020г., издадена от [фирма] с предмет на доставка - „автоматизирана мелачка за пластмаса, шприц, основа и форма“.

За доказване реалността на доставките от [фирма] са представени копие от процесната фактура, ведно с приемо-предавателен протокол, банкови извлечения за извършено плащане по доставката, Договор за покупко-продажба на стоки от 02.02.2020г., доказателства за произход на оборудването, в т.ч. фактура от предходен доставчик №30...1/12.02.2020г. с данъчна основа в размер на 71 330,00лв. и ДДС в размер на 14 266,00лв., приемо-предавателен протокол към фактурата, издадена от предходния доставчик [фирма] и декларация от управителя на прекия доставчик.

При извършена проверка в информационната система на НАП „Справка за актуално състояние на всички трудови договори“ е установено, че през периода, в който е издадена фактурата, доставчикът не е разполагал с назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения.

Извършена е насрещна проверка и на предходния доставчик [фирма], но от него не са представени документи и писмени обяснения. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 03.10.2019г. и дерегистрирано, считано от 29.07.2020г. на основание чл. 176 от ЗДДС. Същото не разполага с нает персонал през периода на доставката, а представената от [фирма] фактура не е включена в дневник продажби на издателя й.

Като доказателство за изпълнение на доставката от ревизираното лице са представени: копие на процесната фактура, окомплектована с приемо-предавателен протокол, договор за доставка от 02.02.2020г., банково извлечение за извършени плащания по доставката и счетоводно отразяване на стопанските операции.

При така описаната фактическа обстановка органите по приходите са приели, че представените в хода на ревизията доказателства не удостоверяват наличието на реално извършени доставки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Изтъкнали са, че относно нито една от спорните доставки не се установява къде са осъществявани сделките, предавани стоките, от кого са товарени и разтоварвани, с какво са превозвани. Направен е извод, че с така оформените документи е създадена правна и документална привидност, зад която не стоят реални доставки между посочените страни, а целта е единствено неправомерно създаване на данъчно предимство. Т.е. налице е фиктивно фактуриране на доставки на стоки без да е налице реална престация по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради което доставките са привидни и съответните доставчици не са реалните изпълнители. Предвид изложеното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 67 029,66 лв., по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В съдебното производство е прието неоспорено от страните заключение на Съдебно – счетоводна експертиза. Според вещото лице счетоводството на [фирма] е организирано и водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Разкрити са синтетични и аналитични счетоводни регистри, в т.ч. оборотна ведомост, главна книга, кореспондиращи с/ки. Видимо е движение (оборот) и приключване по приходни с/ки и разходни с/ки и формиране на счетоводен финансов резултат от дейността, обороти по материални с/ки, обороти и салда по с/ки за парични средства и разчети (активи и пасиви). Счетоводните записвания по фактурите по делото са съобразени с методология на счетоводната отчетност (счетоводна кореспонденция) и

вътрешен (индивидуален) сметкоплан. Има годишно счетоводно приключване на счетоводните регистри (с/ки) с изготвяне на оборотна ведомост, главна книга, ГФО – Счетоводен баланс, Отчет за приходи и разходи, др. отчетни форми. Подадена е ГДД по чл. 92 от ЗКПО. В сайта на Търговския регистър, в „Обявени актове“, по Булстат на [фирма], е видима публикация на ГФО за дейност на дружеството, за отчетен период 2020г.

Във фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма] са фактурирани стоки, в т.ч. автоматизирана шприц машина за пластмасови изделия, автоматизиран нагревател за шпули, автоматизирана мелачка за пластмаса, метална основа за автоматизирана мелачка, метална мултиформа за шприц машина, алуминиева форма двойна за шприц машина, термопомпа, тонер шпули, тонер касети и барабани, различни видове (модификации) и консумативи, дезинфектант течен, дезин- фактант гел, предпазни маски за лице, др. Фактурите на [фирма] се съпътстват от договор и приемо-предавателни протоколи. Фактурата на [фирма] се съпътства от договор и приемо-предавателен протокол. Фактурите на [фирма] се съпътстват от договор и приемо-предавателни протоколи. Фактурата на [фирма] се съпътства от договор и приемо-предавателен протокол със 189 позиции (стоки), описани по вид, количество и стойност (Таблица № 3).

[фирма] с предмет на дейност логистични услуги е отчетло приходи от продажби на стоки, които по видове и количества са като тези по фактурите на доставчиците. Фактури (I.), издадени на клиент D. G. L. S. се съпътстват от Международна товарителница (CMR) и Уведомление за износ ЕО; Фактура (I.), издадена на клиент D. B. L. S. се съпътства от Международна товарителница (CMR) и Придружаващ митнически документ; Фактура (I.), издадена на клиент I. E. I. SMPC G. се съпътства от Международна товарителница (CMR), С. (Потвърждение), V. потвърждение на номер по ДДС (90-98). Фактура (I.), издадена на клиент K. R. M. G. се съпътства от Международна товарителница (CMR), С. (Потвърждение) и V. потвърждение на номер по ДДС. Фактура (I.), издадена на клиент P. E. AB EE G. се съпътства от Международна товарителница (CMR) и С. (Потвърждение). Фактурите (I.) издадени на клиенти се съпътстват и от фактури, издадени от [фирма] (сочена за превозвач в CMR) на [фирма] за транспортни услуги до С. и Гърция, във връзка с продажби на стоки (92, 95, 99) и фактура, издадена от [фирма] на [фирма] за митнически услуги (96). Фактури, издадени на [фирма], се съпътстват от ППП. Приходи от продажби на стоки са осчетоводени по кредита на с/ка 702 „Приходи от продажби на стоки“ (7021) срещу кредитиране на с/ка 411 „Клиенти“. С/ка 702 е от група 70 „Приходи от продажби“ (результативни с/ки, не остават със салдо в Баланса и в края на перио-да се приключват със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година“). Фактурираните стоки, по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма], са подробно представени в Таблица № 3. В Таблица № 6 са представени поотделно стоките от всеки вид със своя аналитичност (код), с покупките по издадени фактури от доставчици и срещуположните на тях продажби по издадени фактури на клиенти. Движението по дебита (заприхождаване) и кредита (изписване) на с/ка 304 „Стоки“ (3041), свързано с отразяване на покупко-продажби на стоки по отделни аналитични партиди

(стоки), ангажирани в задачата, не е разгледа-но само за отделни месеци, в които има издадени фактури, а в годишен ас-пект. Видно от аналитичните партиди (код) за движението на отделните стоки с техните разновидности (модификации), към 01.01.2020г. те започ-ват с нулеви начални салда (наличности от предходен период), имат дви-жение по прихода (покупки) и по разхода (продажби) на стоки и в края на отчетния период партидите завършват отново с нулеви салда (наличности). В този смисъл, счетоводните данни показват отчитане на продажби до раз мера на покупките – без остатък (Таблица № 6 във връзка с Таблица № 5).

По документи (банкови извлечения) и счетоводни данни по делото и представени от [фирма], са видими плащания по банков път по фактури на доставчиците, с някои особености, както следва:

Преводите по фактури на [фирма] са по с/ка на доставчика. При повечето от тях, в обяснителен текст (основание за превод) в БИ не се сочат конкретни фактури, за които се отнасят. Преводите по банков път са, общо в размер на 214512,00лв., колкото е общия размер на фактурните стойности по процесните фактури + 2-те авансови фактури, които не са процесни (184512,00 + 30000,00) по делото, без остатък.

Преводите по фактура на [фирма], не са по с/ка на доставчика, а по с/ка на „Ф. Мениджмънт“. В обяснителен текст (основание за превод) в БИ се сочи „по ф. 4 Д. Г.“. Преводите по банков път са, общо в размер на 50638,00 лв., т.е. с 35750,00 лв. в по-малко спрямо общата фактурна стойност, която е в размер на 86388,00 лв., по делото.

Преводите по фактури на [фирма], не са по с/ка на доставчика, а по с/ка на „Ф. Г.“ Д.. По делото е приложен Договор за финансово обслужване от 13.04.2020г., сключен между Д. Ф. Г. и [фирма]. В обяснителен текст (основание за превод) в БИ се сочи „по ф. Д.“. Има още един превод, който е по с/ка на [фирма]. В обяснителен текст (основание за превод) в БИ се сочи „По заповед Д. по ф. Д.“. Преводите по банков път са, общо в размер на 49890,96 лв., колкото е общия размер на фактурните стойности по процесните фактури по делото, без остатък.

Преводите по фактура на [фирма] са по с/ка на доставчика. В обяснителен текст (основание за превод) в БИ се сочи фактурата, за която се отнасят. Преводите по банков път са, общо в размер на 81387,00 лв., колкото е общия размер на фактурната стойност по процесната фактура по делото, без остатък.

Преводите (плащания) по банков път са представени в Таблица № 7 към заключението.

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 за оспорване и 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.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Спазени са административно-производствените правила на ДОПК за извършване на ревизията, правилно е бил приложен и материалният закон – разпоредбите на ЗДДС.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респ. отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, приложима съгласно § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, което претендира респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/ или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело C-152/02, в който С. приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело C-454/98г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното

производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото”; „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/ услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Според чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а според чл.9, ал.1 от с.з. доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Услуга според дефиницията на чл.8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика. В случая не е установена кадрова обезпеченост на доставчика, освен наличие на подходяща техника и материали. Необходимостта от доказването на кадрова обезпеченост на доставчиците не се изключва от тълкуванията, постановени от СЕС в Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела C-80/11 и C-142/11, което не отменя задължението на националния съдия да изследва предпоставките от фактическия състав, чието проявление обуславя възникването и признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, включително и реалността на доставките. Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка”.

При анализ на представените от жалбоподателя документи в ревизионното производство е формиран извод, че същите не отразяват действително осъществена стопанска операция, поради липса на достатъчно доказателства. Във всеки конкретен случай за изследване на реалността на доставката следва да се анализират събраните доказателства във връзка с действителното ѝ извършване.

Анализ на доказателствата във връзка с реалното осъществяване на доставките по доставчици:

1. Относно фактури, издадени от [фирма] Доставчикът, който е издал 5 броя фактури, не е открит, не са представени от него изисканите документи, същия не е разполагал с назначени лица на трудово правоотношение през релевантния период. Няма деклариран обект,

от който да извършва търговска дейност. Ревизираното лице е представило договор от 09.02.2020г. за покупка на техническо оборудване по заявка, приемно – предавателен протокол и банкови извлечения.

Освен представените от ревизираното лице документи – фактури и ППП съдържащи идентична информация с тази от фактурите, а договорът от 09.02.2020г. е рамков (по заявка), няма никакви други данни за реално осъществена доставка. Счетоводното отчитане на фактурите в счетоводството на получателя, установено от вещото лице е ирелевантен по отношение правото на приспадане на данъчен кредит факт. Извършените банкови преводи по сметка на доставчика в размер на 214512лв., повечето от които са без посочени конкретни номера на фактури също не представляват пряко доказателство за реално осъществени доставки на стоки по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Доставчикът не е бил открит и в хода на извършена за съответните данъчни периоди на самия него ревизия, а последният му подаден ГФО е за 2017г., когато дружеството е било с други собственици. Няма никакви данни да е разполагало и да е съхранявало фактурираните машини, или да е произвело фактурираните предпазни маски към жалбоподателя. При наличните доказателства, съдът намира за правилен извода на ревизиращия екип за липса на фактически и правни основания за признаване правото на данъчен кредит по отношение процесните фактури с доставчик АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ Е..

2.Относно фактури, издадени от [фирма]

Ревизираното дружество е упражнило през м. 03.2020г. и м. 04.2020г. право на приспадане на данъчен кредит в размер на 8 315,16 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „дезинфектанти“ и „маски за лице“. По електронен път от проверяваното лице са представени: заверени копия на процесните фактури, банково извлечение, ППП, извлечения от счетоводни сметки, инвентарна книга, документи за кадрова обезпеченост, фактури за покупка на материали от предходни доставчици, вложени в производството на фактурираните стоки към [фирма]. Плащанията по доставките са извършени по банковата сметка на „Ф. Г.“ Д., с което доставчикът има сключен договор за финансово обслужване. Представена е декларация от Р. В. – управител на [фирма], в която лицето заявява, че основната дейността на дружеството през проверявания период е производство и продажба на продукцията, както и покупко-продажба на стоки. През м. 03.2020г. и м. 04.2020г. [фирма] продава произведена продукция /дезинфектанти и маски за лице/ на [фирма] по сключен договор за доставка от 27.03.2020г. Сделките са осъществени в цеха на проверяваното дружество, находящ се в [населено място], [улица], №312, откъдето жалбоподателят купува стоките. Декларирано е също така, че проверяваното дружество разполага с назначени лица на трудови договори, във връзка с което прилага разчетно-платежни ведомости и справка на персонала. При извършена проверка в информационните масиви на НАП е констатирано, че фактурите са издадени преди датата на назначаване на лицата, за които е дадена справка за персонала, т.е. дружеството не е разполагало с персонал за производството на фактурираните към [фирма] стоки. Не е установен и произходът на материалите, вложени в производството на стоките по

спорните фактури. Насрещна проверка на предходен доставчик [фирма] е установила, че [фирма] е дружество с рисков характер и липсващ търговец. Липсват транспортни документи за превоз на химически вещества и материали за производство на дезинфектанти и маски за лице. При наличните доказателства, които не се допълват от заключението на вещото лице, тъй като осчетоводяването и плащанията по фактурите не представляват относим към фактическия състав на правото на данъчен кредит факт, не се разколебава направеният от ревизиращите извод за отказ на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

3.Относно фактури, издадени от [фирма]

Установено е, че през м. 02.2020г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 14 398,00лв. по фактура №0...4/12.02.2020г., издадена от [фирма] с предмет на доставка - „автоматизирана мелачка за пластмаса, шприц, основа и форма“.

Представени са от ревизираното лице копие от процесната фактура, ППП, банкови извлечения, Договор за покупко-продажба на стоки от 02.02.2020г., фактура от предходен доставчик №30...1/12.02.2020г. с данъчна основа в размер на 71 330,00лв. и ДДС в размер на 14 266,00лв., приемо-предавателен протокол към фактурата, издадена от предходния доставчик [фирма] и декларация от управителя на прекия доставчик. Доставчикът не е разполагал с назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Предходният доставчик [фирма] не е представил документи и писмени обяснения, не е открит на адреса, не разполага с нает персонал през периода на доставката, а представената от [фирма] фактура не е включена в дневник продажби на издателя й.

Договорът от 02.02.2020г. с този доставчик, който не е открит, е отново рамков с предмет „машини и техническо оборудване по заявка“. Няма никакви данни доставчикът да е разполагал със съответни складови помещения за съхраняване на машини и техническо оборудване, със средства за транспортиране и доставянето им, с персонал за товарене и разтоварване на машини и оборудване. Освен префактуриране и съставяне на идентични с фактурите ППП, придружени с рамков договор (по заявка, каквато не е представена) други доказателства не са налични, а изброените са недостатъчни за да се направи законосъобразен извод за реално осъществена доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС. В тази част жалбата също е неоснователна и следва да се отхвърли.

4.Относно фактури, издадени от [фирма]

По фактура от [фирма], за която е приспаданат данъчен кредит през м. 03.2020г. в размер на 13 564,50 лв., е установено, че предмет на доставка са тонер касети, барабани и други консумативи за ксерокопиращи машини. Доставчикът е представил по електронен път копие на спорната фактура №10..1040 г./26.03.2020г., приемо-предавателен протокол с описание /по видове и търговски марки в 189 позиции/ на офис консумативи, техните количества и единична цена, Договор за доставка на стоки от 09.02.2020г. и банкови извлечения за извършени плащания. По отношение произхода на стоките, от проверяваното лице е приложена фактура №40...9/26.03.2020г., издадена от [фирма] и приемо-предавателен протокол №5/26.03.2020г. с

описание /вид, количество и единична цена в 189 позиции/ на закупените стоки. При насрещната проверка на [фирма] са представени гореописаната фактура от 26.03.2020г. с предмет, приемо-предавателен протокол, договор за доставка от 01.03.2020г., банково извлечение, договор за наем на складово помещение със [фирма], извлечение от счетоводна сметка 304 „Стоки“ и фактура за покупка на офис консумативи /без конкретни данни какви/ от [фирма] - предходен доставчик по веригата от доставките, на който също е извършена насрещна проверка. Дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, искане за представяне на документи и писмени обяснения е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, не са представени доказателства.

Тъй като по веригата на доставки не може да се установи реален произход на фактурираните офис консумативи (производител/ вносител), не се установява как, от кого и къде са транспортирани, съхранявани, предавани, а се констатира само префактуриране на стоки в същите 189 позиции по фактурата от [фирма], правилно и законосъобразно с РА е отказано правото на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на доказателства при доставчика. Според Решение от 13.02.2014г. по дело С-18/13 (М. Р.) на СЕС отказът да се признае право на данъчен кредит представлява изключение от основния принцип. За да откаже правото на данъчен кредит, компетентният орган по приходите трябва да установи наличие на обективни данни за това, че данъчнозадължено лице, което е получило стоките или услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата. В случая, според настоящата съдебна инстанция такова изследване е направено от органите по приходите. Насрещните проверки са установили обективни данни, от които може да се съди, че прекият доставчик не е разполагал със стоките, чиито доставки се твърди да са били осъществени, в количествата и по вид, описан във фактурите. Получателят няма как да не е знаел, че с придобиването на тези стоки само по документи, без реално прехвърляне на собственост чрез предаването им е участвал в сделка, която е част от измама с ДДС, тъй като въпреки това претендира право на приспадане.

Ревизионният акт е издаден в съответствие с материалния закон, не се констатира допуснато нарушение на административно-производствените правила и жалбата следва изцяло да бъде отхвърлена. Ревизираното лице е имало възможност да се запознае с приложените към РД писмени доказателства, да ангажира допълнителни доказателства, както по време на административното, така и при съдебното оспорване, сторило е това и правото му на защита не може да се приеме за нарушено. На ответника следва да се присъди поисканото юрисконсултско възнаграждение на

основание чл. 161, ал.1 от ДОПК в размер на 2612 /две хиляди шестстотин и дванадесет лева/.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – С. град, III – то отделение, 11-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22221020002510-091-001/30.12.2020г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1045/09.07.2021г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 2612 /две хиляди шестстотин и дванадесет лева/.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок.

СЪДИЯ: