

РЕШЕНИЕ

№ 5353

гр. София, 25.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 06.07.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **5587** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 - чл. 161 ДОПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Главен път Е 79, бензиностанция Д., представлявано от управителя и едноличен собственик на капитала А. Й. С., против Ревизионен акт № Р-22221320001802-091-001/15.10.2020 г., издаден от Ф. С. Й.-орган, възложила ревизията и С. А. К.-ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., частично потвърден с Решение № 506/01.04.2021г. на Директора на ОДОП при ЦУ на НАП С..

С жалба-допълнение вх.№ 22968/29.06.2021г., жалбоподателят уточнява, че ревизионния акт се обжалва в частта на непризато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в общ размер на 10 478,87 лева за данъчни периоди м.02.2020г. и м.03.2020г., ведно с начислените лихви в размер на 352,69 лева, от които 3 300,47 лева по три броя фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставка „пелети”, и 7 178,40 лева по фактура, издадена от [фирма], с предмет на доставка „полигранулат”, ведно с начислената лихва за забава в размер на 352,69лв. Иска се отмяната на РА, като се претендира реалност на доставките от същите дружества. Посочва се в жалбата, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства, удостоверяващи реалността-Договор за доставка от 01.02.2020г., издадени били фактури за продажба, отговарящи изцяло на изискванията на чл.114 от ЗДДС, същите били надлежно осчетоводени в счетоводствата на страните по сделката, като доставчиците са начислили ДДС и са декларирали същия пред НАП. Освен това фактическото предаване на стоката било обективизирано в приемо-предавателни

протоколи, както и било налице извършено плащане. Твърди, се че не може получателят по издадените фактури да се задължава или да носи отговорност за действията, респ. бездействията на своите доставчици. Липсата на собствени или наети ДМА-недвижими имоти, както и на назначени лица по трудови договори, също не доказвало тезата за липса на доставка. Позовава се на практика на ВАС, както и на Съда на ЕС.

В проведеното съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призован, не се явява и не се представлява.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юр. А., оспорва жалбата изцяло. Претендира неоснователността ѝ, като поддържа мотивите в решението на ответника. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221320001802-020-001/27.03.2020 г., с обхват на ревизията установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди 16.12.2019г. до 29.02.2020г., изменена със ЗВР от 20.05.2020 г. /с която в обхвата на ревизията са включени и периодите от 01.03.2020г. до 30.04.2020г./ и ЗВР от 19.06.2020г. /с която е определен срок за приключване на ревизията до 28.08.2020г./, издадени от Р. Я., на длъжност началник сектор "Ревизии", в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., в качеството си на заместник на Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция ”Контрол” при ТД на НАП С., по силата на Заповед № РД-84-2200-232 от 23.03.2020г., издадена от директора на ТД на НАП С..

За установеното при ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221320001802-092-001/08.09.2020г., връчен по електронен път на 09.09.2020г. и отговарящ на съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано писмено възражение срещу съдържанието се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Въз основа на уведомление за съставения РД и след срока за възражение е издаден и оспорения по делото РА № Р-22221320001802-091-001/15.10.2020г. Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП -С. - орган по възлагането на ревизията и от С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - като ръководител на ревизията. С РА са възприети предложенията за установяване на задължения, направени с РД, като констатациите на доклада са потвърдени изцяло. РА е връчен електронно на 16.10.2022г.

С РА за данъчните периоди м. 02. 2020 г. и м. 03.2020 г. е установено задължение за ДДС от непризнат данъчен кредит общо в размер на 10478,87 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 352,69 лв.; оспорената реалност на декларираните за данъчните периоди м. 02.2020 г. и м. 03.2020 г. ВОД на стоки за Гърция; начислена за м. 01.2020 г. лихва в размер на 130,34 лв. във връзка с по-късно начислен данък върху добавената стойност /ДДС/.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. №53-03-8990/27.10.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1659/02.11.2020 г. по регистъра на

дирекция ОДОП С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с която РА се оспорва изцяло. С решение № 506 от 01.04.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, Ревизионен акт №Р-22221320001802-091-001/15.10.2020 г., в частта на начислената лихва за данъчен период м. 01.2020 г., е отменен, а в останалата част е потвърден.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка: „ТРАФИК-АГ-БГ“ Е., ЕИК[ЕИК] е вписано в Търговския регистър, считано от 10.12.2019г., с адрес за кореспонденция [населено място], жк Н., [жилищен адрес] като адресът за кореспонденция и адреса по чл.8 от ДОПК са идентични. Управител и едноличен собственик на капитала на дружеството е А. Г. Г., с размер и внесен капитал в размер на 2.00 лева. Извършваната дейност през ревизирия период е с код на дейност 7311-„Дейност на рекламни агенции“, като дружеството няма собствени или наети помещения. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 03.02.2020г. и дерегистрирано по ЗДДС, считано от 21.08.2020г., задължителна при установяване на обстоятелства по чл.176 от ЗДДС

В хода на процесното ревизионно производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. Така, в хода на производството на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221320001802-040-001/30.04.2020 г., №Р-22221320001802-040-002 от 09.06.2020 г. и №Р-22221320001802-040-003/19.06.2020 г., пълните съдържания на които са описани на стр. 3, 4 и 5 от РД. В отговор на исканията са представени декларации от управителя на дружеството и копия на документи /фактури, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения и др./, описани и обсъдени в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица – клиенти и доставчици на ревизираното лице, резултатите от които са отразени в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

След анализ на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че са налице основания за извършване на корекции, както в частта на извършените доставки и начисления данък, така и в частта на получените доставки и данъчния кредит.

Ответникът, в обжалваното решение, е изложил следните фактически констатации и изводи:

1. По отношение на получените доставки и данъчния кредит /покупки/:

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че за данъчните периоди м. 02.2020 г. и м. 03.2020 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 300,47 лв. по 3 фактури /описани на стр. 11 в РД/, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], които са с предмет на доставка – „пелети“.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22221420095631-141-001/24.08.2020 г. Съгласно неговите констатации, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ №П-22221420095631-040-001/10.06.2020 г., чрез дружество за куриерски услуги са представени копия на трите фактури, приемо-предавателни протоколи към тях и Договор за доставка от 01.02.2020 г. Според констатациите на РД, от проверяваното лице не са представени доказателства за извършени разплащания по доставките; за произхода на стоките и справка за стоков поток; доказателства за наличие на трудов ресурс, материално-техническа база, транспортни средства, документи за собствени или наети ДМА и др. Посочено е, че не са представени писмени обяснения относно основния предмет на дейност на [фирма],

както и относно точната дата и точното място, на което стоките са предадени от доставчика на ревизираното дружество.

При извършени служебни проверки в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е дерегистрирано на 20.07.2020 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Констатирано е също така, че дружеството е отразило в дневниците си за продажби 3 фактури с получател [фирма], както и че към датата на издаване на фактурите то не е разполагало с назначени лица.

В хода на ревизията е установено също, че за данъчен период м. 03.2020 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 178,40 лв. по фактура №[ЕГН]/17.03.2020 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], която е с предмет на доставка – „полигранулат“.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221520095624-141-001/24.08.2020 г., до посочения доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221520095624-040-01/16.06.2020 г., което е изпратено за връчване на декларирания електронен адрес пред НАП, но получаването му не е потвърдено. След предприети действия по реда на чл. 32 от ДОПК /описани на стр. 13 от РД/, искането е връчено на 13.07.2020 г. Документи и писмени обяснения не са представени. Констатирано е, че дружеството е дерегистрирано на 29.07.2020 г., поради наличие на обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Цитираната по-горе фактура е отразена в дневниците му за продажби за съответния период. При извършена проверка в информационната система на НАП „Справка за актуално състояние на всички трудови договори“ е установено, че в периода 01.03.2020 г. - 31.03.2020 г., в който е издадена посочената фактура, дружеството не е имало назначени лица на трудов договор.

Съгласно констатациите на РД, при извършена проверка в Търговския регистър е установено, че управител и едноличен собственик на капитала от 2,00 лв. е бил Х. С. Д., ЕГН 7507****40, но след справка в ЕСГРАОН е установено, че същият е починал на 28.06.2020 г. Към момента на извършване на проверката дружеството е без представляващ.

С оглед събраните в хода на ревизията доказателства относно доставките от [фирма] и [фирма], ревизиращите органи са посочили, че за целите на ЗДДС не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ /фактура/ и отразяването му в счетоводството на получателя, а следва да е налице действително осъществена стопанска операция по издадената фактура, съобразно принципите, които изискват сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма.

Отбелязано е, че при доставка на стоки следва да бъде установено, че лицата, сочени за доставчици са разполагали със стоки от съответния вид и количество, като следва да бъдат събрани и доказателства за това къде са били съхранявани стоките, къде са предадени на получателя и как е осъществен транспортът. В случая от доставчиците не са представени доказателства за произхода на стоките, справки за стоковия поток, както и доказателства за използвани търговски обекти /собствени и/или наети/. При извършени служебни проверки е установено, че към датите на издаване на фактурите доставчиците не са разполагали с кадрова обезпеченост.

Предвид горните факти е формирано заключение, че в случая не са налице доказателства за наличие на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, за които да възникне задължение за начисляване на данък по смисъла на чл. 86, ал. 1 от

ЗДДС от доставчиците и свързаното с него право на приспадане на данъчен кредит. Прието е, че фактурите не удостоверяват реални доставки, а доставчиците са начислили данък без наличие на основание за това.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 478,87 лв., в т.ч. по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 3 300,47 лв. за данъчните периоди м. 02.2020 г. и м. 03.2020 г., и по издадената от [фирма] фактура в размер на 7 178,40 лв. за м. 03.2020 г.

Ответникът, в решението си, възприема посочените изводи на органите по приходите по отношение на получените доставки и данъчния кредит, мотивира подробно и аргументирано отказаното право на данъчен кредит по спорните фактури и приема жалбата в тази част за неоснователна. Допълва, че при доставка на стоки доказването на факта на реалното предаване на същите и прехвърлянето на получателя на правото да се разпорежда с тях като собственик, изисква установяване на следното: първо, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество, като фактурираните и второ, че това количество стока физически е предадено на получателя. Установяването на факта на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на разпореждане на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при доставчиците, физическата ѝ наличност при тях /което пък от своя страна изисква установяване на възможността за съхраняването ѝ/, съответно за извършването на последващи продажби. Само при данни за горепосочените обстоятелства можело да се направи обоснован извод за реално съществуваща стокоса верига, участниците, в която са установими, а стоката - подлежаща на идентифициране по никакъв начин не могат да удостоверят наличието на стоките у посочените доставчици, по видове и количествата, вписани във фактурите. В случая, от [фирма] не били представени доказателства за това, че към датите на издаване на процесните фактури дружеството е разполагало със съответните по вид и количество стоки. От същия не са представени справки за отделните видове стоки /количество и стойност/, които е придобил през процесните периоди и справки, относно извършените за същите периоди доставки към други лица, както и съответните документи, потвърждаващи информацията в справките. Посочва, че изготвянето на подобни справки е от съществено значение, тъй като не са редки случаите на префактуриране на стоки, без реално да се прехвърля собственост върху такива, чрез което се цели неправомерно упражняване на право на данъчен кредит.

От доставчика не била представена аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение наличността на конкретните стоки – предмет на спорните фактури и изписването им. Формира извода, че така няма възможност да се установи своевременното им заприхождаване и изписване при продажбата им чрез дебитиране и съответно - кредитиране на съответната материална сметка, на датата на издаване на процесните фактури. В случая не можело да бъде установено, че доставчикът физически е разполагал с посочената във фактурите стока /пелети/, собствеността върху която да прехвърлят на ревизираното лице. Не били ангажирани доказателства за това, че стоките са придобити от производители или други търговци, били са предмет на вътреобщностно придобиване /В./ и т.н.

В допълнение в решението се посочва, че в хода на административното

оспорване е извършен анализ на дневниците за покупки на [фирма] и [фирма] за процесните периоди, при които е установено, че в дневниците за покупки на [фирма] за м. 02.2020 г. са отразени само доставки на строителни материали, а за м. 01.2020 г. и за предходните месеци изобщо не са декларирани покупки. Т.е. в случая липсвали доказателства, че към 17.02.2020 г., когато на ревизираното лице са издадени две фактури от [фирма], последното е разполагало с пелети, собствеността върху които да прехвърли на жалбоподателя. В дневника за покупки на [фирма] за м. 03.2020 г. била отразена доставка на пелети от [фирма], ЕИК[ЕИК], а доставка на полигранулат от същия доставчик е отразена и в дневника за покупки на [фирма] за м. 03.2020 г. От [фирма] не били представени доказателства във връзка с придобиването на стоките от [фирма], въпреки че такива изрично са изискани с връченото на лицето ИПДПОЗЛ. Що се касаело до [фирма], в информационните масиви на НАП за същото фигурирали данни, че е с рисков профил. По данни от ИС „Контрол“, на [фирма] били извършвани насрещни проверки, при които адресираните до него ИПДПОЗЛ са връчвани по реда на чл. 32 от ДОПК и не са представяни доказателства.

Формиран е извод, че в случая органите по приходите правилно са оспорили произхода на стоките и възможността на доставчиците да ги доставят на ревизираното дружество.

В решението е посочено, че в самите фактури като начин на плащане е посочено – банков превод, но нито при ревизията, нито при административното обжалване са ангажирани доказателства за това, независимо, че с първото връчено ИПДПОЗЛ изрично са изискани банкови извлечения и касови бележки за периода.

В заключение, ответникът е посочил, че описаните обстоятелства, макар и да нямат пряко отношение към нормативно установените изисквания за формиране на извод относно правомерността на ползваното право на данъчен кредит по процесните фактури, очертавали профила на доставчиците и позволяват да бъде формиран извод относно реалността на извършваните от тях търговска дейност. Същите били индикация за липсата на добросъвестно поведение на дружествата, сочени като доставчици на процесните стоки към ревизираното лице. Налагал се извод за формалното им участие в стопанския оборот само и единствено за издаване на първични счетоводни документи, които не отразяват по обективен начин реалността. Допълва, че упражняването на данъчен кредит с фактури, по които не са осъществени доставки от лицата, посочени като издатели, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. С изричното или мълчаливо приемане на предмета на доставките от лица, за които ревизираното лице знае или не е възможно да не знае, че не са действителните доставчици, получателят сам се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителни доставки.

С тези изводи и мотиви, ответникът е преценил, че РА следва да бъде потвърден в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за доставка на стоки, издадени от [фирма] и [фирма], което е и предмет на съдебен контрол.

В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е назначена ССЧЕ.

Вещото лице за изпълнение на поставената задача е използвало доказателствените материали, приложени към делото, не е правило справки при доставчиците.

Вещото лице дава заключение, че счетоводните записвания при жалбоподателя във връзка с процесните доставки се установяват от представената счетоводна справка на л.72 от делото, като справката е Аналитична хронологична ведомост на [фирма]. Посочва, че са взети следните счетоводни записвания по процесните доставки за закупените стоки от доставчиците [фирма] и [фирма]:-дебит смет. Сметка 304 „Стоки“;-дебит смет. Сметка 4531 „начислен ДДС покупки“;-на кредит сметка 401 „Доставчици“. Посочва, че дружеството купувач по сделките няма ангажимент да начислява нито ДДС, нито корпоративен данък.

Посочва, че не са налице данни жалбоподателя да е направил плащания по процесните сделки и да ги е заплатил към своите доставчици [фирма] и [фирма].

Дава заключение, че при извършените насрещни проверки от страна на проверяващите на доставчиците е установено, че [фирма] не е предоставило изисканите доказателства за отразяване на процесните фактури в счетоводството на доставчика. На „Д. К.“ Е. е връчено искането за предоставяне на данни и информация по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като дружеството не е открито, за да му бъде връчено искането във връзка с ревизията. Не може да даде отговор на въпроса как са осчетоводени процесните доставки в счетоводството на доставчиците.

Вещото лице дава заключение, че не са налице данни за извършени разплащания по тези доставки, по които са последващите продажби от страна на жалбоподателя към Т. О. MON I.K.E L.. Освен това, посочва, че видно от счетоводна справка Аналитична хронологична ведомост на [фирма], се установява, че по повод последващите продажби от страна на жалбоподателя към Т. О. MON I.K.E L., са взети следните счетоводни операции:-дебит смет.см-ка 411 „клиенти“;-кредит смет см-ка 4532 „начислен ДДС продажби“;-кредит смет.см-ка 702 „приходи от продажби на стоки“.

Вещото лице дава заключение, че от счетоводна справка Аналитична хронологична ведомост на [фирма], се установява, че по повод последващите продажби от страна на жалбоподателя към Т. О. MON I.K.E L., са взети следните счетоводни операции:-дебит смет.см-ка 411 „клиенти“;-кредит смет см-ка 4532 „начислен ДДС продажби“;-кредит смет.см-ка 702 „приходи от продажби на стоки“, поради което следва извод, че е начислен приход при жалбоподателя по сделките, както и са начислени съответните преки и косвени данъци

Вещото лице дава заключение, че транспорта не е за сметка на жалбоподателя, а за сметка на Т. О. MON I.K.E L., т.к фактурите за транспорта са издадени на това дружество. Вещото лице е заключило, че не са налице данни за какадрова обезпеченост на доставчиците във връзка с процесните доставки, както и не са налице данни дали дружествата имат материална обезпеченост.

Относно отговора на въпроса да се установи как и с какви документи са предавани стоките между доставчиците и жалбоподателя от една страна и между ревизираното лице и неговите контрагенти-получатели, вещото лице препраща към изготвената таблица №3.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

Предвид конкретните обстоятелства по делото - датата на образуване на ревизионното производство и ревизираните периоди, то към тази дата не са изтекли сроковете по чл. 109, ал. 1 ДОПК и процесният РА е издаден в рамките на допустимо ревизионно производство.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства - разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи, въз основа на които и останалите доказателства по делото съдът приема, че тези актове са издадени от компетентни органи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл. 113, ал. 2 ДОПК, за РД по чл. 117, ал. 2 ДОПК и за РА - по чл. 120, ал. 2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА.

По спазването на сроковете по чл. 114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения, доколкото първоначално е определен срок на ревизията три месеца от връчването на първата ЗВР /л.24/, впоследствие продължен до максималния срок по тази разпоредба, предвид заповедите на л.26-28 от делото.

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени писмени доказателства в негова защита, актовете на органите по приходите - ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на доказателства са му връчвани по електронен път. Тези актове са издавани като електронни документи, за което са представени доказателства по делото - за подписването им с квалифициран електронен подпис, равностоен на саморъчен подпис и установяващ авторството на подписалите съответните актове органи по приходите.

При така изложеното, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган, доказателствата са събрани по допустими от ДОПК способи, не са нарушени права на жалбоподателя, доколкото същият се е възползвал от правата си да участва в ревизионното производство като представя доказателства, подава възражения и жалби.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл. 112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Не се констатира нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно

производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достига до същите изводи, както органите на приходите, за липса на реалност на процесните доставки, поради което законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит/ДК/ на осн. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Основният спорен въпрос между страните е за реалността на доставките на стоките по процесните фактури, което от своя страна е обосновоало извод за неправомерно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя и съответно за неговото довносяне.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже и притежава документи за реалното предаване на стоките.

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. Наличието на действително осъществена доставка е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, според която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според чл. 12, ал. 1 ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, а данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, което възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена /чл. 25, ал. 2 ЗДДС/. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация

Следва да се отчете и разпоредбата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, съгласно който документална обоснованост на стопанските операции е налице само, когато фактурата като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществена такава операция. Реалното извършване на една доставка или услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално

извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит.

Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС и в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, които в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-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".

Материално правните предпоставки за възникването на правото на приспадане са формулирани нееднократно в съдебната практика на ВАС, а и тази на СЕС. Както е посочено и в т. 25 от Решение от 13 февруари 2014 г. по дело С-18/13 на СЕС /а и в редица други/ "Освен това от текста на член 168, буква а/ от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице. Следователно, ако тези условия са изпълнени, приспадането по принцип не може да бъде отказано. ". Съгласно разпоредбата на чл. 154, ал. 1 от ГПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, именно лицето, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките, което в случая не е сторено.

Съдът приема, че при наличните доказателства и с оглед резултатите от процесуалните действия, извършени при обжалването на акта материалният закон е приложен правилно.

Безспорно е, че в хода на ревизията доставчиците не са открити. Това обстоятелство, само по себе си, не е достатъчно да се приеме, че доставки не са извършвани. Жалбоподателят обаче, не е представил достоверни доказателства за извършването на доставките - доказателства, които би следвало да се намират у него при едно обичайно развитие на търговското правоотношение с доставчиците.

Въз основа на установените по делото обстоятелства, изводът на органа по приходите за липса на реално извършени доставки, отразени в процесните фактури се явява правилен и обоснован. В настоящия случай не може да бъде изведен категоричен извод, че доставките са действително извършени и собствеността на процесните „пелети и полигранулат“ е реално прехвърлена, както и че доставчиците са имали техническа, материална и кадрова

обезпеченост да извършат доставките. По делото липсват каквито и да било доказателства относно спорните доставки. Липсват доказателства за притежание на стоките от доставчиците в съответни складови помещения, липсват доказателства за отделянето им и фактическото им предаване на ревизираното дружество, няма данни за транспортирането или състоянието на продукцията с оглед вида ѝ. Доставчиците на жалбоподателя не са намерени за извършване на проверка и изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Не всички фактури, по които се претендира данъчен кредит са отразени в дневниците за продажби. Няма данни по делото относно кадровата, техническата и материалната обезпеченост на доставчиците за прехвърлянето на собствеността на документираните със фактурите стоки. В хода на административното оспорване е извършен анализ на дневниците за покупки на [фирма] и [фирма] за процесните периоди, при които е установено, че в дневниците за покупки на [фирма] за м. 02.2020 г. са отразени само доставки на строителни материали, а за м. 01.2020 г. и за предходните месеци изобщо не са декларирани покупки. Т.е. в случая липсват доказателства, че към 17.02.2020 г., когато на ревизираното лице са издадени две фактури от [фирма], последното е разполагало с пелети, собствеността върху които да прехвърли на жалбоподателя. В дневника за покупки на [фирма] за м. 03.2020 г. е отразена доставка на пелети от [фирма], ЕИК[ЕИК], а доставка на полигранулат от същия доставчик е отразена и в дневника за покупки на [фирма] за м. 03.2020 г. От [фирма] не са представени доказателства във връзка с придобиването на стоките от [фирма], въпреки че такива изрично са изисквани с връченото на лицето ИПДПОЗЛ. Що се касае до [фирма], в информационните масиви на НАП за същото фигурират данни, че е с рисков профил. По данни от ИС „Контрол“, на [фирма] са извършвани насрещни проверки, при които адресираните до него ИПДПОЗЛ са връчвани по реда на чл. 32 от ДОПК и не са представяни доказателства.

Жалбоподателят се позовава на практика на СЕС, съгласно която правото на приспадане на данъчен кредит не е обусловено от кадровата и техническа обезпеченост на доставчика да извърши съответната услуга, но в процесния случай освен липса на техническа и кадрова обезпеченост е налице пълна липса на индивидуализация на процесните стоки и реално предаване на същите. Неоснователно е позоваването на жалбоподателя на практика на СЕС по дело по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като същата касае случаи, в които не е била спорна реалността на пряката доставка, както и, че данъчно задълженото лице не е извършило нарушения, а са установени различни нередности при прекия или предходните доставчици, какъвто настоящият случай не е.

Жалбоподателят не представя доказателства, съпътстващи изпълнението на доставки с предмет „пелети“ и „полигранулат“, каквито са доказателства за извършен транспорт, документи, индивидуализиращи стоката според нейния производител, срок на годност и т.н. Доколкото се касае за прехвърлянето на собствеността на родово определени вещи, определящ е моментът на индивидуализиране чрез посочване на конкретните белези на стоката, в случая – производител, срок на годност, моментът на отделянето, което в конкретния случай следва да стане в складовете на доставчиците и на

фактическото предаване на получателя според договореното от страните, за което не съществуват никакви индикации.

За да се обвържат двете събития - издаването на фактурите и реалното предаване на стоката, е необходимо да се докаже, че тази стока е транспортирана. Разпоредбата на чл. 6 ЗДДС следва да се тълкува в унисон с нормата на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО, която дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Следователно, при спор за реалност на доставки на стоки, съдът дължи проверка преди всичко на фактите относно транспортирането, предаването и получаването на стоката между страните по пряката доставка, тоест дали стоките реално са преминали от владението на доставчика във владението на получателя. В конкретния случай за установяване на тези обстоятелства освен фактурите, са представени приемо-предавателни протоколи, но същите не мотивират съда да приеме, че стоките действително са били транспортирани и предадени от доставчиците на получателя.

Приемо-предавателните протоколи са със същата дата, на която са издадени и съответните фактури, подписани са от законните представители на доставчика и получателя. Във всеки от протоколите е отразено такова количество и цена на същата стока, каквото е посочено във фактурата с идентичния номер. С тези протоколи се цели да се докаже, че стоката описана в съответната фактура е предадена реално на същата дата на получателя по доставката. Приемо-предавателните протоколи са частни документи, удостоверяващи факти, които са благоприятни за жалбоподателя и не обвързват съда с материална доказателствена сила. Тяхната достоверност следва да бъде преценявана с оглед всички доказателства по делото. Като частни документи, те притежават само формална доказателствена сила - доказват, че материализираното в тях изявление е направено /а не, че е вярно/ и изхожда от лицето, което го е подписало. Частните документи нямат обвързваща за съда материална доказателствена сила относно верността на съдържащата се в тях информация. Те не са оспорени от гледна точка на тяхната автентичност, но обстоятелството, че са автентични, не обосновава автоматичен извод, че са и верни, както е при официалните свидетелстващи документи. За разлика от последните, частните документи не е нужно да бъдат оспорени, за да бъдат оборени. Частните документи се обсъждат в съвкупност с всички събрани доказателства, а в случая освен фактурите и приемо-предавателните протоколи не са ангажирани други доказателства доказващи реалното транспортиране, респ. реалното предаване на процесните движими вещи от доставчиците на получателя - ревизираното лице. А както бе посочено по-горе, предвид съдържанието на протоколите, същите не могат да се ценят като достоверно доказателство за транспортирането и предаването на стоките.

Не е достатъчно само издаването на фактури за признаване правото на данъчен кредит за доставка на стоки, а следва по категоричен начин да се установи, че стоките са предадени на получателя и са използвани за последващи облагаеми доставки, или най-общо казано за нуждите на облагаемата дейност на търговеца, а това именно не е сторено.

Сред доказателствата за реално извършване на доставката от съществено

значение е разплащането по фактурите. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в настоящия случай - като заплащане на договорена цена за извършена доставка, която не е доказана. В самите фактури като начин на плащане е посочено – банков превод, но нито при ревизията, нито при административното обжалване, нито в съдебното производство са ангажирани доказателства за това, независимо, че с първото връчено ИПДПОЗЛ изирчно са изискани банкови извлечения и касови бележки за периода.

Изводите на съда за липса на реални доставки от процесните доставчици не се променят от заключението на вещото лице по делото. При констатираната липса на възможност за проследяване движението на стоките по вид и количество, липсата на стоков поток, съответно за установяване на точните последващи доставки, не може да се направи извод, че реализираните стоки са именно фактурираните като получени от доставчиците. Правилното и редовно счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока и възникнало данъчно събитие. Както притежаването, така и редовното осчетоводяване на фактурите, вкл. и отразяването в дневниците за продажба, не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции. Във връзка с това, следва да се отбележи, че в т. 13 от Решение по дело С-342/87, СЕС е приел, че упражняването правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се казва, че "ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна".

Или, след като липсват по делото доказателства, които да установят в условията на пълно доказване действително осъществени доставки на стоки, по начина по който са обективирани същите в първичните счетоводни документи, то фактурите са доказателства за възникнали облигационни взаимоотношения, но не и за реалността на доставките по смисъла на данъчното законодателство.

Поради това, независимо, че жалбоподателят притежава фактури, след като те не са съставени във връзка с доставки на стоки, по които същият е получател, органът по приходите правилно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2, и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС е отказал право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя общо в размер на 10 478,87 лв.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

По изложените съображения, съдът намира че РА в оспорената част е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на делото и с оглед своевременното искане за присъждане на разноски в настоящето производство, на основание чл. 161, ал. 1, изр.трето от ДОПК, в полза на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 844,37 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 (при интерес над 10 000 лв. - 830, 00 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лв.) от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения.

Но основание чл. 77 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК, с оглед липсата на доказателства за довнесен депозит по приета ССЕ в провелоето се на 08.03.2022 г. съдебно заседание и дадените указания за довносяне на сума в размер на 358 лева, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати така посочената сума по сметка на АССГ.

Мотивиран от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 от ДОПК, АССГ, Първо отделение, 4 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Главен път Е 79, бензиностанция Д., представлявано от управителя и едноличен собственик на капитала А. Й. С., против Ревизионен акт № Р-22221320001802-091-001/15.10.2020 г., издаден от Ф. С. Й.-орган, възложила ревизията и С. А. К.-ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., частично потвърден с Решение № 506/01.04.2021г. на Директора на ОДОП при ЦУ на НАП С., относно непризато право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в общ размер на **10 478,87 лева** за данъчни периоди м.02.2020г. и м.03.2020г., ведно с начислените лихви в размер на **352,69 лева**, от които 3 300,47 лева по три броя фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „пелети“, и 7 178,40 лева по фактура, издадена от [фирма], с предмет на доставка „полигранулат“.

ОСЪЖДА [фирма] с[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Главен път Е 79, бензиностанция Д., представлявано от управителя и едноличен собственик на капитала А. Й. С. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите - С. разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 844,37 лв.

ОСЪЖДА ТРАФИК-АГ-БГ" Е. с[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Главен път Е 79, бензиностанция Д., представлявано от управителя и едноличен собственик на капитала А. Й. С. да заплати по сметка на АССГ сума в размер на 358 лева, представляващи допълнителен депозит за вещо лице.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: