

РЕШЕНИЕ

№ 356

гр. София, 19.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 20.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **8783** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/ и е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. А., като правоприменик на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-222210170008687-091-001 от 19.11.2018 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер от 413 215,40 лв. и са определени задължения за лихви в размер на 52 633,49 лв., потвърден с Решение № 991/10.06.2019г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. в оспорената му част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди от месец юни 2017г. до месец октомври 2017г. вкл. Р. акт се оспорва с доводи за неправилност и незаконосъобразност. Твърди се, че същият е постановен при неправилно установяване на фактите и е непълен, издаден при превратен анализ на доказателствения материал и в нарушение на материалния и процесуалния закон. Конкретно се оспорват констатациите и изводите на органите по приходите във връзка с декларираните вътреобщностни доставки /ВОД/, както и по отношение на вътрешнообщностното придобиване. За непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], Д. „Е. Фара Ф.“ и Ч. Е. се твърди, че извода за липса на реално осъществени доставки не е подкрепен с никакви доказателства. Иска се отмяната на РА в оспорената му част. Претендират се разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.Г., който

поддържа жалбата. Претендира присъждане на направените в производството разноски.

Ответникът по жалбата се представлява от юрисконсулт М., която оспорва жалбата. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед №Р-22221017008687-020-001 от 11.12.2017 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък по ЗДДС за периодите от 23.11.2016 г. до 30.04.2017 г. и от 01.06.2017 г. до 30.11.2017 г. Заповедта е връчена на 19.12.2017 г. на О. Я., вписан в Търговския регистър като управител на дружеството за времето от 27.12.2016 г. до 06.11.2018 г. Срокът на ревизионното производство е продължен до 18.05.2018 г. със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221017008687-020-002 от 07.03.2018 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221017008687-020-003 от 11.04.2018 г., връчени на 20.04.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от дружеството електронен адрес [електронна поща]. Със Заповед № Р-22221017008687-023-001 от 19.04.2018 г. производството е спряно, на основание чл. 34 от ДОПК, поради открита процедура по обмен на информация с друга страна членка на Европейския съюз по реда на Регламент /ЕС/ №904/2010 на Съвета от 8 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност /Регламент 904/2010/. Заповедта за спиране е връчена на 23.04.2018 г. . Производството е възобновено със Заповед №Р-22221017008687-143-001 от 20.09.2018 г., връчена на 21.09.2018 г. на вече посочения електронен адрес. Определен е срок за извършване до 19.10.2018 г. с промяна в състава на ревизиращия екип със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221017008687-020-004 от 20.09.2018 г., връчена електронно на 21.09.2018 г. Посочените заповеди в ревизионното производство са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221017008687-092-001 от 25.10.2018 г. РД и приложенията към него са връчени електронно на 30.10.2018 г. От дружеството е депозирана молба вх. №17-00-17#20 от 12.11.2018 г. за продължаване на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, която е оставена без уважение от ревизиращия екип. Констатирано е, че до 14.11.2018 г. не е постъпило възражение срещу ревизионния доклад.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221017008687-091-001 от 19.11.2018 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен на 21.11.2018 г. на новия управител – В. А. А., вписан като такъв в Търговския регистър, считано от 07.11.2018 г.

В ревизионното производство е установено, че жалбоподателят е имал издаден лиценз от Изпълнителна агенция по лекарствата за търговия на едро с лекарствени продукти. За осъществяване на дейността си ползвал нает обект, находящ се в [населено място], [улица].

На основание чл. 115 от ДОПК в хода на ревизията е извършено посещение на посочения адрес, за резултата от което е изготвен Протокол №1259190 от 28.09.2018 г. Съобразно констатациите в протокола - на адреса не е намерен представител на [фирма], а обекта не функционира.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221017008687-040-001 от 15.12.2017 г. и Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221017008687-040-002 от 05.10.2018 г. В отговор на исканията са представени са документи с писма вх. №17-00-17 от 19.03.2018 г. и вх. №17-00-17 от 18.10.2018 г.

В ревизионната производство са присъединени копия от документи по образувано досъдебно производство №125/2017 г. по описа на Главна дирекция „Борба с организираната престъпност“ /ГД БОП/ и преписка №215 на Специализирана прокуратура. Присъединените документи се отнасят за периодите от месец юни 2017 г. до месец октомври 2017 г. Присъединена е и документация, събрана в хода на извършена на жалбоподателя ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за месец май 2017 г., включително отговори на молби за административно сътрудничество, изпратени до Република Ч. и до Република С..

По реда на Регламент 904/2010 е изпратена молба за административно сътрудничество с референтен номер VAT BG 028718 GB rrrrr 20181016 AF RI.xml за извършване на проверка на А. L., VIN GB268602780. До приключване на ревизията не е постъпил отговор от данъчната администрация на Великобритания, включително и към датата на постановяване на решението на директора на дирекция ОДОП.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчици на жалбоподателя.

Констатациите на органите по приходите и изведените въз основа на тях правни изводи са следните:

Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит 413 215,40 лв. по фактури и доставчици, както следва:

По фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], по които е отказано право на данъчен кредит в размер на 205 020,00 лв. за месец юни 2017 г.

С Протокол за извършена насрещна проверка № П-16001317223349-141-001 от 15.02.2018 г. на ТД на НАП П. е установено, че доставчикът е дерегистриран, на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 02.10.2017 г. – във връзка с данъчни нарушения. С цел връчване на искане за представяне на документи са посетени адресите на дружеството за кореспонденция и за връзка с НАП, като не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, като е изпратено и на обявените от доставчика електронни адреси. Получаването му не е потвърдено и исканите документи не са представени.

С Протокол № 1259178/28.09.2018г. (л.1378 от адм.преп.) и Протокол № 1245814/02.04.018г. (л.1379-1380) са присъединени доказателства, иззети по досъдебно производство № 125/2017г. по описа на Следствен отдел при Специализирана прокуратура (фактури, товарителници, договор), от съдържанието на които ревизиращите са констатирани, че издадените от доставчика фактури са с предмет – хранителни добавки. Присъединеният Договор за покупко-продажба от 17.04.2017 г. между жалбоподателя и доставчика установява, че продавачът – [фирма] следва да прехвърли на купувача – жалбоподателя собствеността върху

стоката – хранителни добавки по опис, като срока за плащане на цената е до 6 месеца след получаването на стоката. В присъединените, изети по досъдебното производство материали, не са налице доказателства за плащане. Въз основа на представена от ревизирания субект аналитична счетоводна справка на сметка 401 „Доставчици“ е установено, че осчетоводеното към доставчика задължение е в размер на 2 368 800,00 лв.

По данни от информационната система на НАП органите по приходите са констатирани, че на [фирма] е извършена ревизия за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2017 г. до 31.07.2017 г. За резултата е издаден Ревизионен акт №Р-16001317004536-091-001 от 06.03.2018 г., който не е оспорен и е влязъл в сила. С РА са направени констатации досежно кадровата и техническа обезпеченост на дружеството за осъществяване на търговска дейност, видно от които същото не е имало наети по договор работници и служители, нито търговски обект, склад или друго помещение, от което да извършва такава. Установено е че собственика на дружеството доставчик е лице, наемано на работа като общ работник и мияч на превозни средства – т.е. лице, което не притежава необходимото квалификация и опит за извършване на доставки на хранителни добавки. Направен е извод, че по издадените от [фирма] общо 53 фактури, подробно описани на сктр.13-14 от РД, данъкът е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС, без да са налице реално извършени доставки.

Във връзка с отказаното право на данъчен кредит в размер на 67 391,40 лв. за месец октомври 2017 г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22002317221957-141-001 от 08.02.2018 г. на ТД на НАП С. е установено, че на обявения от доставчика електронен адрес е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения. Такива не са представени.

Въз основа на документи, изети по вече посоченото досъдебно производство, е констатирано, че издадените от [фирма] общо 7 фактури - № 3...1821/9.10.2017г., №3... 1824/10.10.2017г., № 3-...1825/13.10.2017г., №3... 1826/16.10.2017г., № 3...1828/20.10.2017г., № 3...1832/25.10.2017г. и № 3...1833/26.10.2017г., са с предмет доставка на хранителни добавки. Към част от фактурите са приложени товарителници. Сред документите, изети по досъдебното производство за този доставчик и тези, представени от [фирма] не са открити доказателства за плащане, както и документи, удостоверяващи транспортирането на стоката. Дружеството доставчик няма назначени на работа лица, в дневниците за покупки на същото не са отразени фактури за наем на складове, дружеството е декларирало големи обороти и малък размер на дължимия данък. В представените от жалбоподателя счетоводни регистри са налице данни за задължения към [фирма] в размер на 404 348,40 лв. При посочените констатации органите по приходите са извели извод за липса на реално извършени облагаеми доставки по посочените фактури, като са приели, че документите са съставени с цел неправомерни приспадане на данъчен кредит и създаване на привидна представа за реални сделки и получени при тях хранителни добавки. При липсата на доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС от страна на издателя на фактурите, които доставки са облагаеми, съгласно чл.12 от ЗДДС е прието невъзникване на задължение за начисляване на ДДС и липса на право на приспадане на данъчен кредит.

Относно отказаното право на данъчен кредит в размер на 140 804,00 лв. за периодите

юли, август и септември 2017 г. по фактури, издадени от Д. „Е. ФАРМА Ф.“, дружество, регистрирано по Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), със съдружници [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221017221961-141-001 от 27.02.2018 г. на ТД на НАП С. е установено, че изготвеното до доставчика искане за представяне на документи е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриване на представители или пълномощници на дружеството на посочения адрес за кореспонденция. В отговор на искането документи не са представени.

Въз основа на иззети по досъдебното производство на Специализираната прокуратура документи е установено, че издадените от доставчика 12 бр. фактури за данъчен период м.07.2017г., 3 бр. фактури за данъчен период м.08.2017г. и 8 бр. фактури за данъчен период м.09.2017г., описани подробно в РД, са с предмет продажба на хранителни добавки. Към част от фактурите има приложени товарителници.

Съобразно данни от информационната система на НАП е констатирано, че липсват доказателства за собствен или нает търговски обект на доставчика, или участващите в него дружества, от които да се извършва търговска дейност. Не са представени доказателства за плащане. Доставчикът е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 27.02.2018 г. Въз основа на осчетоводяванията при ревизираното лице е установено, че задълженията му към Д. „Е. ФАРМА Ф.“ са в размер на 844 824,00 лв.

При тези факти и обстоятелства органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки от описаните по-горе дружества, съобразно констатациите си, че съставените документи – фактури, договори и товарителници, са с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит, а едновременно с това липсват доказателства за наличие на ползвани от доставчиците складови или други търговски помещения, липсват доказателства за нает квалифициран персонал, като освен това дружествата не могат да бъдат открити на посочените от тях адреси за кореспонденция. В подкрепа на извода за фиктивен характер на сделките ревизиращите органи са приели и липса на плащане по издадените на жалбоподателя фактури на значителна стойност. В заключение органите по приходите са посочили, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури не са налице изискуемите от закона предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС.

Аналогични на горните констатации са формирани и по отношение на единствения доставчик на [фирма] – [фирма], дружество, което е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 09.03.2018 г. В хода на извършената му ревизия е установено че на декларирания адрес за кореспонденция с НАП, находящ се в [населено място], [улица], магазин №4, няма търговски обект на [фирма] и не се съхранява счетоводна и търговска документация. Дружеството е представило част от изисканите му документи, но не е осигурило достъп за проверка на място. В ревизионното производство, с протокол, са присъединени протоколи от разпити на свидетели по досъдебно производство № 125/2017 г. по описа на ГД БОП и преписка № 215 на Специализирана прокуратура, включително протокол от проведен разпит на К. М. Ц., ЕГН [ЕГН], управител на TANG-RA L., VIN GB237053129 – Великобритания. Свидетелите са дали обяснения относно механизма на изготвяне на документи с невярно съдържание за оформяне на БОП на стоки от Великобритания, с доставчик TANG-RA L.. Изводът, формиран в хода на извършените ревизии на

[фирма] и [фирма], е че не е доказана реалност на доставките по веригата TANG-RA L. – [фирма] – [фирма] – [фирма] – G. S.R.O, VIN CZ03783251.

Във вр. с представеният от жалбоподателя Договор за покупко-продажба от 17.04.2017 г., сключен с посочения доставчик е анализиран текста на чл. 1 в който е договорена доставка на хранителни добавки по опис, но такъв не е приложен. В договора не са договорени цени, а едновременно с това в чл. 6 от договора е предвидено купувачът да заплати цената в размера, определен в настоящия договор. Предвидена е неустойка при забава на продавача /чл. 10 от договора/, но не и срокове за изпълнение на доставките. При липсата на конкретни уговорки досежно съществени елементи на сделката, от органите по приходите е приет фиктивния характер на договора, с който не се цели оформяне на реални търговски отношения.

Органите по приходите са извършили служебна справка в информационната система на НАП, предвид присъединения в хода на настоящата ревизия РА №Р-16001317004536-091-001 от 06.03.2018 г., издаден за резултатите от ревизия по ЗДДС на [фирма] за периодите от 01.05.2017 г. до 31.07.2017 г. е установено, че като предходен доставчик на това дружество фигурира [фирма], ЕИК[ЕИК]. На последното е извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за месец май 2017 г., приключила с РА №Р-22221017004554-092-001 от 12.02.2018 г. В хода на извършените ревизии на [фирма] и на [фирма] са изследвани подробно обстоятелствата, свързани с доставки на хранителни добавки към [фирма]. Направени са фактически констатации относно произхода на стоките, съхранението и транспортирането им. При ревизията на [фирма] е установено, че дружеството не е представило никакви документи, а при направена проверка на адреса му за кореспонденция с НАП, находящ се в [населено място], [улица], не е намерен негов представител или пълномощник. Домоуправителят на етажната собственост е заявил, че дружество с такова наименование не е пребивавало в сградата, нито като собственик, нито като наемател. Констатирано е, че [фирма] не доказало наличие на обект, от който да осъществява дейност, няма регистрирано фискално устройство /ФУ/, не е получавало по банков път плащания от клиента [фирма] и не е имало наети по договор работници и служители. Ревизиращите са направили извод, че няма доказателства да е извършвало каквато и да е реална търговска дейност и че начисленият от него данък е дължим само на основание чл. 85 от ЗДДС.

Във връзка с доставчика Д. „Е. ФАРМА Ф.“, е установено, че към образуваното досъдебно производство са налични Договор за покупко-продажба на стоки №03 от 03.07.2014 г., сключен между ревизираното лице като купувач и Д. „Е. ФАРМА Ф.“ като продавач и товарителници за обществен автомобилен превоз в страната, приложени

към част от фактурите. Договорът, който не е подписан, съдържа противоречиви по съдържание клаузи, от които органите по приходите са извели извод за фиктивния му характер. Така е договорено стоката да се приема срещу издаден приемо-предавателен протокол и фактура за текущо плащане, а в следващия абзац /без номер/ е посочено, че стоката се отдава от продавача с отложено плащане. Доказателства за плащане не са представени. В т. 3 е посочено, че всички разходи по доставката от местонахождението до крайния пункт на местоназначението са за сметка и с транспорт на купувача. Не е конкретизирано местонахождението и няма данни относно мястото на товарене. С т. 5 са уговорени гаранции и същата гласи, че продавачът гарантира пълната функционална годност на стоката и се задължава да отстранява всички дефекти за своя сметка до 3 месеца от предаването ѝ на купувача. Тази уговорка не съответства на вида на стоките – хранителни добавки, при които не може да се търси функционална годност и дефекти.

В представените товарителници е посочено място на товарене на стоките – [населено място], [улица], което е вписано в търговския регистър като седалище и адрес на управление на единия от съдружниците в гражданското дружество – [фирма], ЕИК[ЕИК]. При справка в Търговския регистър органите по приходите са установили, че отбелязаният във фактурите, в протоколите към тях и в товарителниците представител на продавача – С. В., гражданин на Република М. и управител на [фирма], не е лицето, подписало същите. При съпоставка на подписите под името на това лице в посочените документи с подпис на С. В., находящ се върху нотариално заверени документи в Търговския регистър, органите по приходите са установили несъответствие. , при което са направили извод за неавтентичност /неистинност/, тъй като не са подписани от сочения в тях автор.

Съмнителната автентичност на фактурите, протоколите и товарителниците, съпоставена с обстоятелството, че не са представени от доставчика, е довела до извода на ревизиращите органи, че се касае за неистински документи, които не обективират реално развили се търговски отношения, доколкото всяка доставка представлява сделка, при която има две страни – доставчик и получател, като за нея всяка от страните следва да разполага с относимите документи. В тази връзка органите по приходите са извършили проверка на доставчика, с цел да установят с какви документи разполага, но такива не са представени.

Идентични обстоятелства са установени и по отношение на доставките, фактурирани от [фирма]. Констатирано е, че освен фактури, находящи се в Специализирана прокуратура, не са налице други придружаващи

сделките документи, включително липсват доказателства за предаване и транспортиране на стоките.

След справка в информационната система на НАП е установено, че за периода месец октомври 2017 г. на [фирма] е извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС, като е издаден Ревизионен акт №P-22002317007726-091-001 от 24.04.2019 г., с който на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 7 534 348,46 лв. и задължения за лихви в размер на 1 914 329,65 лв. Ревизията е възложена във връзка с образувано досъдебно производство и иззети документи от Национална следствена служба. Установено е, че [фирма] е декларирало ВОП от контрагента V. PRO L., VIN GB205572818, на обща стойност 16 324 597,70 лв. По данни от системата V. е установено, че доставчикът е с невалиден VIN и не е декларирал ВОД към българския контрагент. Предвид това и липсата на документи за транспорт и доставка на стоки от ВОД, органите по приходите са приели за недоказани фактурираните от [фирма] последващи доставки, включително към жалбоподателя. Относно дължимостта на данъка е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС.

Считано от 22.10.2018 г. представляващ и управляващ [фирма] е В. А. А., който е управител и на дружеството-жалбоподател. На 02.05.2019 г. в Търговския регистър е вписано вливане на [фирма], [фирма] и [фирма] във [фирма], ЕИК[ЕИК].

С РА не е признато вътреобщностно придобиване /ВОП/ по фактури, издадени от М. Т. S.R.O., С. за данъчен период месец юни 2017 г. и от А. 76 L., VIN GB268602780 за периодите юли, август и септември 2017 г., както и непризнати декларирани от жалбоподателя вътреобщностни доставки /ВОД/ по фактури, издадени на G. S.R.O., VIN CZ03783251 за периодите юни, юли, август, септември и октомври 2017 г.

Съобразно констатациите на органите по приходите, по отношение на начисления от дружеството ДДС по общо 24 фактури, издадени на [фирма] ревизиращите са приели за приложима разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС, която гласи, че данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112. В хода на ревизията е констатирано, че в издадените с клиент „Б. Ф.“ фактури, описани в РД (стр.6-7) са включени доставки с предходен доставчик М. Т. S. R. O. Във връзка с изпратена от НАП молба за обмен на информация е получен отговор от приходната администрация на С. с изх. №860-8 от 22.12.2017 г. съобразно който дружеството е регистрирано за данъчни цели на 01.06.2010 г. Посочено е, че данъчният администратор е изпратил няколко призовки до упълномощения представител и до седалището на

дружеството, като призовките са били получени, но пълномощникът С. Х. неколккратно е променял датата за представяне на документите. В крайна сметка такива не са представени, като от 25.02.2018 г. пълномощникът е с прекратени пълномощия. Изпратена е покана на управителя – С. С. и договорена среща на 13.03.2018 г., на която същата не се е явила и не е представила документи. Установено е, че С. С. е с адрес в България, [населено място]. С оглед резултатите от проверката данъчният администратор е заявил, че не може да потвърди вида на стоката, къде, кога и от кого е изпратена, как са осъществени търговските контакти с българския търговец и откъде е придобита стоката. Не може да се потвърди кой е превозвачът, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на превозните средства. Не може да се потвърди, че стоките са осчетоводени от проверяваното дружество и налице ли са доказателства за плащане.

При настоящата ревизия е установено, че М. Т. S.R.O. е deregистрирано за облагане с ДДС, считано от 01.09.2018 г. След справка в система V. ревизиращите са констатирани, че дружеството не е декларирало извършени вътреобщностни доставки /ВОД/. От своя страна, освен фактурите жалбоподателят не е представил други документи, касаещи спорния доставчик, включително не са представени документи за транспортиране и получаване на стоки от М. Т. S.R.O. Въз основа на счетоводните справки на ревизираното лице, включително за сметка 401 „Доставчици“ е установено, че дружеството има задължения към контрагента от С. в размер на 253 387,96 лв.

Ревизиращите са съпоставили издадените на жалбоподателя фактури от М. Т. S.R.O. с издадените фактури за последващи доставки към [фирма], а именно фактура №10...038 от 01.06.2017 г., фактура №10...045 от 12.06.2017 г., фактура №10...046 от 12.06.2017 г., фактура №10...052 от 16.06.2017 г., фактура №10...055 от 19.06.2017 г. и фактура №10...061 от 26.06.2017 г., и са приели, че при липса на доказателства за получаване на стоки от М. Т. S.R.O. съответно липсват и такива за последващи доставки към [фирма].

Аналогични констатации са направени и във връзка с издадени от ревизираното лице на [фирма] фактури № 1...85/03.07.2017г., № 1...66/03.07.2017г., № 69/07.07.2017г., № 78/17.07.2017г., № 1..89/01.08.2017г., № 1...94/11.08.2017г., № 111/15.09.2017г. и № 118/25.09.2017г., с предмет доставка на медикаменти, получени от предходен доставчик А. Л., Великобритания. По данни от система V. е установено, че А. Л. е deregистрирано за облагане с ДДС, считано от 06.12.2017 г. Дружеството не е декларирало извършени ВОД към

контрагента [фирма]. При направена от ревизиращите справка в търговския регистър на Великобритания е констатирано, че собственици и управители на А. Л. са български граждани, а декларираният предмет на дейност е изграждане на сгради. При проверка на документацията, находяща се в образуваното досъдебно производство, е установено наличие на опаковъчни листове и международни товарителници към част от издадените от доставчика фактури. Установено е, че като превозвачи са вписани дружества, регистрирани в Турция и българското дружество [фирма], ЕИК[ЕИК]. Направена е насрещна проверка на българския превозвач, за резултата от която е съставен Протокол за извършена насрещна проверка №П-04000418176590-141-001 от 18.10.2018 г. Установено е, че превозвачът не е представил доказателства за реално извършен транспорт, като документи за платени магистрални и винетни такси.

Въз основа на счетоводните справки на ревизирувания субект е констатирано наличие на осчетоводени задължения към А. LTDв размер на 974 062,21 лв. От своя страна [фирма] фигурира с дължима към жалбоподателя сума в размер на 2 273 614,30 лв.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното получаване на доставки от ВОП с доставчици М. Т. S.R.O. и А. Л. и съответно последващо извършване на доставки към [фирма]. Обобщено е, че протоколите по чл. 117 от ЗДДС са издадени от ревизираното лице без основание, съответно с тях неоснователно е начислен ДДС и е ползван данъчен кредит. Предвид така изложените мотиви, начисленият данък по ВОП е изключен от дневниците за продажби и от дневниците за покупки. Относно начисления данък по фактури, издадени към [фирма], е приложена разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС.

Във връзка с фактурираните от жалбоподателя ВОД към G. S.R.O., с предмет на доставка – хранителни добавки, ревизиращите са съобразили резултатите от направените проверки на доставчиците [фирма], Д. „Е. ФАРМА Ф.“ и [фирма]. Посочено е, че липсват доказателства ревизираното лице да е получило хранителни добавки от тези дружества, които да е реализирало като ВОД, а липсват и доказателства за извършени от чешкия контрагент плащания. Съобразно получения от администрацията на Ч. отговор с изх. №860-8 от 22.12.2017 г. е посочено, че: G. S.R.O. е регистрирано за ДДС цели на 11.05.2015 г.; основната икономическа дейност не е известна, като дружеството е регистрирано на виртуален адрес; не може да се потвърди къде, кога и от кого е получена стоката, как са осъществени търговските контакти с българския търговец

и къде е реализирана в следствие; не може да се потвърди кой е превозвачът, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на превозните средства; не може да се потвърди, че стоките са осчетоводени от G. S.R.O.; считано от ноември 2016 г. данъкоплатецът не е декларирал получени ВОП от [фирма]. Дадена е информация, че случаят е съобщен от данъчната/приходната администрация на Ч. на отдела за борба с измамите. Органите по приходи в Ч. считат, че доставките не са реално извършени, а само документално оформени.

При тази фактическа обстановка ревизиращите са приели фактурите към G. S.R.O. за издадени формално от жалбоподателя, без да са налице реални сделки. Посочено е, че в случая липсват доказателства както за получаване на хранителни добавки от ревизираното лице, така и за последващи ВОД с такива. Като са съобразили обстоятелството, че не е установено изначално [фирма] да е получило стоката хранителни добавки, която да реализира на територията на страната или извън нея, органите по приходите не са направили корекция на декларираните резултати по ЗДДС на основание чл. 53, ал. 3 от ЗДДС.

За да не извършат корекция на декларираните резултати по ЗДДС във връзка с декларираните ВОД от G. S.R.O. органите по приходите са приели, че за да е приложим режимът, установен за ВОД, е необходимо да са изпълнени визиранията от закона кумулативни изисквания, а именно: доставчикът да е регистрирано по ЗДДС лице на територията на страната; получателят да е регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка; стоките да са транспортирани от територията на страната до територията на друга държава членка; доставката да е възмездна. Тези обстоятелства подлежат на доказване с документите, указани в чл. 45, т. 1 и т. 2 ППЗДДС. Съгласно чл. 45, т. 2 от ППЗДДС, за доказване на ВОД доставчикът следва да разполага с документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на другата държава членка. Приели са, че конкретният вид доказателства са в зависимост от това от кого и за чия сметка е извършен транспортът и са регламентирани с разпоредбите на чл. 45, т. 2, б. „а“ и б. „б“ от ППЗДДС. В случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя доставчикът следва да представи транспортен документи или алтернативно – писмено потвърждение от получателя, или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на другата държава членка. В потвърждението следва да са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на

лицето, предало стоките. Когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика, същият следва да представи транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на другата държава членка.

По отношение на представените от превозвача [фирма] международни товарителници за извършени на жалбоподателя транспортни услуги по направление България – Ч. е изведен извод, че товарителниците не са изготвени в съответствие с изискванията на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки - липсват данни за вид на стоките, каквото е изискването на чл. 6, т. 1, б. „е“ от Конвенцията. С оглед това от ЧМР не може да се установи, че касаят именно стоките, фактурирани от ревизираното лице на G. S.R.O. Освен това в товарителниците липсват данни относно конкретното място на разтоварване на стоките, като в клетка 24 не е посочено получило лице, а потвърдителните писма към издадените на G. S.R.O фактури, следва да се посочи не са изготвени в съответствие с изискването на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС, нямат нито един от реквизитите, указани с цитираната по-горе разпоредба на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС.

Идентични са констатациите и по отношение на осъществени ВОП от контрагентите М. Т. S.R.O. и А. L.. Налице е сключен между ревизирания субект, като купувач и М. Т. S.R.O., като продавач Договор за покупко-продажба от 04.04.2017 г., който по съдържание е идентичен с посочения по-горе Договор за покупко-продажба от 02.05.2017 г. между ревизираното лице, като продавач и G. S.R.O, като купувач. Предметът на договора е покупко-продажба на стоки – неизвестно какви и с неуточнена цена. Това не е става ясно и от приложените потвърдителни писма, идентични с потвърдителните писма от името на G. S.R.O.

В представените ЧМР за осъществени ВОП от М. Т. S.R.O. и от А. L. също липсват данни за вида на стоките, каквото е изискването на чл. 6, т. 1, б. „е“ от Конвенцията.

Прието е от ревизиращите органи и не е доказани последващи доставки към клиента [фирма] – дружество, регистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 14.6.2018 г. От Специализирана прокуратура са представени фактури, стокови разписки и товарителници. Във фактурите и стоковите разписки като получил стоките е посочен П. П., управител на [фирма] за времето от 29.03.2017 г. до 10.11.2017 г. При съпоставка на подписите във фактурите и стоковите разписки с подписите на същото лице върху документи, находящи се в Търговския регистър, е установявано несъответствие. В товарителниците няма данни кое е лицето, подписало за получател, но и в този случай това очевидно не е

представляващият П. П.. Не са налице и доказателства за действително придобити стоки от чуждестранните доставчици, за да бъдат те прехвърлени на [фирма]. Поради това - фактурираните от жалбоподателя доставки към [фирма] са преценени като фиктивни сделки, зад които реално не стои нищо и дължимостта на данъка е определена на основание чл. 85 от ЗДДС.

Издаденият ревизионен акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК. С решение № 991/10.06.2019г. директорът на Дирекция „ОДОП” е потвърдил обжалвания пред него РА, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди м. юни, юли, август, септември и октомври 2017г. вкл. Решението е връчено на 26.06.2019г. Жалбата срещу ревизионния акт, в частта, потвърден с решението на Директора на ДОДОП, е депозирана на 09.07.2019г., т.е. в срока по чл.156 ал.1 от ДОПК, поради което е и допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

В съдебното производство по искане на жалбоподателя е допуснато изслушването на съдебно-счетоводна експертиза. От основното заключение на експертизата, прието в с.з. на 02.06.2020г. се установява, че съобразно представената справка от Главна книга на [фирма] са осчетоводени 187 320 лв. като разплатена сума към [фирма] с дата 01.06.2017г., без да може да се посочи по кои фактури е извършено плащането. От приетото допълнение към експертизата в о.з. на 14.07.2020г. във вр. с представена информация от доставчика [фирма] се установява, че плащането на сумата от 187 320 лв. е по две фактури - № 1/01.05.2017г. на стойност 61 200 лв. и № 2/05.05.2017г. на стойност 77 520 лв., както и вероятно по фактура № 3/08.05.2017г. на стойност 33 000 лв. По фактури с № 4 до № 53 вещото лице сочи че не са извършвани преводи. За транспортните услуги в същото допълнение вещото лице посочва, че са осчетоводени по сметка 602 и са в размер на 6 000 лв. без ДДС, като няма данни за извършени разплащания по тях, както и други документи, удостоверяващи извършената транспортна услуга. Приетото заключение на допуснатата допълнителна съдебно-счетоводна експертиза в о.з. вна 20.10.2020г. установява, че за посочените фактури са отразени в дневниците за покупки на [фирма] за периодите, в които са издадени, отговарят на изискванията на Закона за счетоводството като реквизите като преводите за разплащания не са по конкретни фактури, а получените стоки са отразени документално по сметка 3041 „стоки на склад“ и впоследствие отразени като продажби / реализация към фирма „Б. фармасютикъл“ и Г..

По отношение на плащанията по фактури с получател [фирма]

заклучението на експертизата установява, че по сметката на [фирма] има получени преводи от дружеството на стойност 2 042 710 лв. за период от 01.05.2017г. до 01.07.2017г. за който превод не са представени документи, от които вещото лице да установи по кои фактури е същият. Идентични са изводите и за извършени преводи то разплащателната сметка на [фирма] към сметката на М.-Т. S.R.O., доколкото липсват документи съобразно които плащанията да се съпоставят с осчетоводени суми по фактури. Допълнението към експертизата, прието в о.з. на 14.07.2020г. установява, че разплащанията са по фактури с номера от 1 до 52, с получател „Б. Ф.“, като по фактура с № 52 плащането е частично. Вещото лице е установила и фактурите, по които е осъществено плащане от жалбоподателя към М.-Т. S.R.O.. По отношение на счетоводното отчитане на транспортните разходи вещото лице сочи, че на 01.09.2017г. е осчетоводена сума от 6000 лв. за транспортни услуги към „Р. комерс“, но липсва информация за извършени плащания по издадените две фактури с № 721 и 722, всяка на стойност 3000 лв. без ДДС, както и други документи, доказващи извършената транспортна услуга.

Съдът кредитира заключението на вещото лице по съдебно счетоводната експертиза, допълнението към него, както и заключението по допълнителната съдебно счетоводна експертиза като обективни и логични, съответстващи на останалите писмени доказателства и неоспорени от страните.

От страна на ответника в съдебното производство е представен получен отговор от данъчната администрация на Великобритания с реф.№ VAT_BG028718_GB_BG-0713_20181016_AF_RI_R.xml във вр. с молба за извършване на проверка на А. Л., от който се установява, че служители на данъчната администрация на Великобритания са посетили декларирания пред тях адрес на дружеството, като са установили, че на адреса се намира жилищен блок с апартаменти, оставено е писмо с изискване на посочена в него информация относно сделки с „М. Фарма“, като контакт или комуникация от страна на дружеството не е осъществена, поради което данъчната администрация на Великобритания не е в състояние да събере никаква информация.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

За да се ползува получателя по една доставка от данъчната привилегия да приспадне платения от него ДДС е необходимо да установи на първо място, че доставката е реално извършена, по аргумент на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС т.е стоките и услугите трябва да са фактически получени,

за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В този смисъл са и решенията на СЕС - Решение 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02 и др.

Съставомерни обстоятелства в обхвата на предмета на доказване от страна на задълженото лице са и обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество като фактурираните и че това количество стока физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н. ,което е сторено при настоящата ревизия.

В настоящия случай на база събраните в рамките на ревизионното и на настоящото съдебно производство доказателства не бяха установени документи, установяващи факта на реално извършване доставки от страна на лицата, издали спорните фактури.

Признаването на право на приспадане на данъчен кредит, по издадените на получателя фактури предполага получени стоки или услуги по облагаеми доставки, тъй като с данък върху добавената стойност се облагат доставките. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции.

Съгласно чл. 25 от ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. В настоящия случай при условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС

Съгласно чл. 68 ал. 1 от ЗДДС, 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 ал. 2 на горесцитирания чл. 68, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащия на

приспадане данък стане изискуем. Изискуемостта на данъка по смисъла на чл. 25 ал. 2 и ал. 5 от закона е обвързана с възникване на данъчно събитие. Наличието на последното определя задължението на регистрираното лице доставчик да начисли ДДС. Начисляването на ДДС, без да е налице реална доставка обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне дан.кредит като получател на доставката.

Обстоятелството, че е налице плащане по част от доставките към [фирма], не се свързва с правото на данъчен кредит. От друга страна, наличието или не на плащане по фактурите при липса на „платените“ стоки при доставчиците, не обуславя реалност на доставката и заплащане на стойността на фактурираните стоки.

Действително съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници или че разполага с материална и кадрови възможности за изпълнението им, дали има плащане по фактурите, без органа да е установи въз основа на обективни данни, че това лице е знаело или е било длъжно да знае, че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от др. стопански субект нагоре по веригата. Нещо повече поведението на доставчика като цяло не може да се контролира, прогнозира и гарантира от претендента за приспадане на данъчен кредит т.е от получателя по доставката.

Правилото, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена доставка, важи с пълна сила по отношение на конкретните доставки. Законът не свързва правото на данъчен кредит, единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки, което представлява предпоставка за начисляване на данък от доставчика и съответно- за възникване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката ,каквото в случая не е налице .

В конкретния случай, при доказана липса на осъществени доставки не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделката, която не е осъществена реално, а само са изпълнени счетоводните й отразявания (макар и при спазване на изискванията на Закона за счетоводството, съгласно заключението на ССЧЕ) и се претендира право на данъчен кредит. Получателят на фактурата не е възможно да не знае, че тя не отразява реална доставка, по която той е

страна, поради което и с декларирането ѝ като такава с право на данъчен кредит претендира право, за което знае, че не е възникнало.

В случая констатираните в хода на ревизията факти и обстоятелства, разгледани поотделно и съпоставени в съвкупност, логично обосновават заключението, че се касае за фиктивно фактуриране при пълна липса на реално извършени сделки. В хода на ревизията органите по приходите са изследвали събраните документи и присъединените такива, като са съобразили и данните в информационната система на НАП. Въз основа на това са формирали обосноваван извод за липса на доказателства доставките по спорните фактури да са реално извършени.

Предвид липсата на доказателства за реалност на доставките, по които се претендира право на данъчен кредит в настоящия процес, съдът намира че правилно и законосъобразно е отказан същия.

Съдът намира за законосъобразни изводите на органите по приходите за липсата на доказателства за осъществени ВОД от G. S.R.O. За да бъде доставката облагаема с нулева ставка ДДС за признаване на вътреобщностни доставки (ВОД) съгласно чл.7 ал.1 от ЗДДС, е необходимо кумулативно да са изпълнени следните предпоставки: доставчикът и получателят да са регистрирани лица за целите на ДДС, да е установено, че стоката е напуснала територията на страната и е пристигнала в друга държава-членка по местоназначение при получателя. Необходимите документи за доказване извършването на ВОД се съдържат в чл.45 ППЗДДС и те са алтернативно посочени - транспортен документ или писмено потвърждение. В процесния случай по делото са представени и транспортни документи - CMR и писмени потвърждения, но същите, както вече бе посочено, не съдържат информация за предмета на договора и вида на стоката и на са изготвени в съответствие с изискванията на чл.45 т.2 б.“а“ от ППЗДДС, поради което не представляват годни доказателства за осъществени ВОД.

Съдът намира за законосъобразни и изводите на органите по приходите за недоказаност на извършени ВОП с доставчици М. Т. S.R.O. и А. L. Неопровергани от страна на жалбоподателя са констатациите на приходните органи за липса на доказателства за предмета на покупко-продажба по сключения договор от 04.04.2017г. с продавач М. Т. S.R.O. и купувач жалбоподателя и договора за покупко-продажба от 02.05.2017г. с продавач жалбоподателя и купувач G. S.R.O. Данни за вида на стоката не се установяват и от представените ЧМР за осъществени ВОП от М. Т. S.R.O. и от А. L..

По отношение на транспортните документи - CMR, тяхната преценка относно годността им като писмени доказателства - частни

свидетелстващи документи следва винаги да се съобразява с изискванията на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (CMR). В чл. 6 от нея са дадени задължителните реквизити, които CMR трябва да съдържа, като в процесния случай вида на стоката не е посочен. В CMR клетки 24 - за получател не са попълнени, липсват данни за вид на стоките и конкретното място на разтоварване. Не са доказани и осъществените от ревизираното лице последващи доставки към [фирма], поради което и дължимостта на данъка законосъобразно е определена на основание чл.85 от ЗДДС.

По така изложените съображения, настоящият съдебен състав намира, че в случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който съдът намира и че е издаден от компетентен орган, в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона. С оглед на изложеното РА следва да бъде оставен в сила, а жалбата на [фирма] отхвърлена, като неоснователна.

Предвид изхода на спора, жалбоподателя ще следва да заплати на ответника претендираното юрисконсулско възнаграждение в размер на 7 188 лв..

Водим от горното съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. А., като правопреемник на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-222210170008687-091-001 от 19.11.2018 г., с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер от 413 215,40 лв. и са определени задължения за лихви в размер на 52 633,49 лв., потвърден с Решение № 991/10.06.2019г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. в оспорената му част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди от месец юни 2017г. до месец октомври 2017г. вкл.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. А., като правопреемник на [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 7 188 лв. юрисконсулско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14 – дневен срок от съобщаването му на

страните.

СЪДИЯ: