

РЕШЕНИЕ

№ 7658

гр. София, 13.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 22.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **6094** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. 1, ет. 2, ап. 5 и електронни адреси: [електронна поща] и [електронна поща], чрез адвокат В. Х. К., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт № Р-22002220002085-091-001/27.01.2021 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и В. В. П. – ръководител на ревизията, като са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 112 448, 00 лв. за данъчен период (м. 02. 2018 г.– 950 лв., за м. 03.2018 г. – 2 500 лв., за м. 04.2018 г. – 640 лв., за м.10.2018 г. – 1552, 67 лв., за м. 11.2018 – 35 422, 43 лв. и м. 12.2018 г. – 71 382, 90 лв.) и лихви в размер на 24 293, 88 лв., потвърден с Решение № 699/29.04.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

В жалбата се сочи, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон, като се излагат конкретни аргументи. Твърди се, че изложените констатации са неверни, недоказани и необосновани. Жалбоподателят се позовава на практика на СЕС и ВАС. Моли оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен. Претендира присъждане на разноските по делото.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, не се явява и не се представлява. На 21.11.2022 г. е постъпила молба от юрисконсулт

Г., с която заявява, че не възразява да бъде даден ход на делото. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител за участие в производството по делото.

Административен съд София – град, Трето отделение, 45 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002220002085-020-001/10.04.2020 г., връчена на 12.05.2021 г., е възложено извършване на ревизия на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите м. 02, м. 03, м. 04, м. 10, м. 11 и м. 12.2018 г. Първоначалната ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22002220002085-020-002/07.08.2020 г.

Посочените заповеди са издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. № РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директора на ТД на НАП С. и Заповед № РД-01-128/18.02.2021 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002220002085-092-001/10.11.2020 г. В законоустановения срок е подадено възражение, вх. №53-00-1466#1/29.12.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С., прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА № Р-22002220002085-091-001/27.01.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен на 17.02.2021 г.

Ревизията е повторна за посочените периоди и вид данък, и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение с № 516/01.04.2020 г. на директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП.

Установено е, че основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е търговия на дребно с обувки и кожени изделия, която се упражнява в обект – магазин, находящ се в [населено място], [улица], за който при предходната ревизия са представени два договора за управление на обекта, сключени на 01.01.2018 г. и 18.09.2018 г. между „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /доверител/ и „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД /довереник/. Съгласно договорите довереникът се задължава да осъществява експлоатация на обекта срещу заплащане на месечна сума в размер на 1 800,00 евро за 2018 г. и 2 000,00 евро за 2019 г. При настоящата ревизия не са били представени доказателства за стопанисването на същия обект.

Установено е още, че към 31.12.2018 г. дружеството не е притежавало собствени сгради, машини, оборудване, движимо имущество и МПС. Ревизираното лице е с регистриран ЕКАФП с номер на фискално устройство DT494386 и фискална памет номер 2494386.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22002220002085-040-001/12.05.2020 г. С писмо, вх. №53-00-1466/04.06.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. са представени писмени обяснения, но не и изисканите документи.

Адресираното до „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220220091872-040-001/15.06.2020 г. е връчено на деклариран електронен адрес

[електронна поща]. За резултатите от проверката е съставен Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220220091872-141-001/26.10.2020 г. Посочено е, че на 18.09.2020 г. по електронен път са получени писмени обяснения от адв. К..

На 30.09.2020 г. в офис на адв. К., са изискани за проверка документи на „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, като последната е заявила, че не разполага със счетоводни и др. документи на дружеството и същите не могат да бъдат представени поради заболяване на собственика на дружеството. Резултатите от посещението са обективирани в Протокол №1614540/30.09.2020 г.

До Л. Р. П. с ЕГН [ЕГН] (управител на „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД) е изготвено ИПДПОЗЛ, изх. №П-22221120092647-040-001/05.06.2020 г. За резултатите от проверката е съставен ПИНП №П-22221120092647-141-001/26.10.2020 г. посочено е, че за връчване на ИПДПОЗЛ е извършено посещение на постоянния и настоящ адрес на Л. Р. П., където не е бил намерен. Посещението е документирано с Протокол № АА1737748/06.08.2020 г. По пощата с обратна разписка е изпратена Покана № П-22221120092647-999-001/07.08.2020 г. Адвокат К. е уведомила ревизиращите органи, че представляващият дружеството пребивава в болница за лечение и не е възможно да се установи контакт с него. До датата на съставяне ПИНП лицето не се е явило в ТД на НАП С., поради което ИПДПОЗЛ не му е връчено.

С Протокол № 1747554/01.10.2020 г. към административната преписка са приобщени доказателства, събрани при предходното ревизионно производство.

С Протокол № АА1614539/30.09.2020 г. е документирана извършена проверка на посочен от задълженото лице адрес, на който се намират оригинални счетоводни документи на дружеството.

Относно изпълнените доставки и начисления данък:

При ревизията са установени несъответствия между декларираните данни в дневниците за продажби по ЗДДС през периодите м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. и регистрираните през същите периоди продажби чрез ЕКАФП.

През данъчен период м. 11.2018 г. „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД е осъществило продажби на стоки, които са регистрирани с ЕКАФП общо на стойност от 87 273,00 лв., а през данъчен период м. 12.2018 г. общо на стойност от 250 829,00 лв.

Същевременно в дневниците за продажби за същите периоди са отразени продажби, за които не са били издадени фактури, както следва: за периода м. 11.2018 г. в размер на 11 743,00 лв. и за периода м. 12.2018 г. в размер на 6 884, 00 лв.

Ревизиращият екип е приел, че съответните разлики за отделните периоди в размер на 75 530, 00 лв. и 243 945, 00 лв. представляват неотчетени доставки на стоки на физически лица, за които дружеството не е начислило ДДС. Във връзка с разпоредбите на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и чл. 53, ал. 2 от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС), са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 12 588,34 лв. за данъчен период м. 11.2018 г. и в размер на 40 657,50 лв. за данъчен период м. 12.2018 г., изчислени като включени в размера на установените недекларирани продажби.

Установено е, че в дневниците за продажби на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД за същите данъчни периоди са включени описаните на стр. 9-11 от РД фактури за реализирани продажби към „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, но получателят на доставките не е представил доказателства за получаване на стоките и извършените плащания в брой по тях, поради което и ревизиращите са приели, че цитираните фактури са издадени без да е налице данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и данъкът е начислен

неправомерно. Посочено е, че независимо от това, на основание чл. 85 от ЗДДС начисленият данък е дължим от ревизираното лице.

2. Относно получените доставки и упражненото право на приспадане на данъчен кредит:

Установено е, че за периодите м. 02.2018 г., м. 03.2018 г., м. 04.2018 г. и м. 10.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 28 484,99 лв. по фактури №[ЕГН]/05.02.2018 г., №[ЕГН]/01.03.2018 г., №[ЕГН]/02.03.2018 г., №[ЕГН]/02.04.2018 г., №[ЕГН]/08.10.2018 г., №[ЕГН]/08.10.2018 г., №[ЕГН]/01.11.2018 г. и №000000014/31.12.2018 г., издадени от „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД за доставки на стоки и услуги /наем/.

По отношение на доставките на стоки по фактури №[ЕГН]/05.02.2018 г., №[ЕГН]/01.03.2018 г., №[ЕГН]/02.03.2018 г., №[ЕГН]/02.04.2018 г., №[ЕГН]/08.10.2018 г., с общо начислен ДДС в размер на 28 460,00 лв. при предходната ревизия „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД е представило копия на процесните фактурите и стокови разписки за покупка на обувки и чанти. Също при предходната ревизия с възражението срещу РД са били представени копия на фактури и стокови разписки за покупка на обувки и чанти от „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, заверени с подпис и печат: „Вярно с оригинала“, които не съдържат печат на издателя и получателя на фактурите. Приложени са копия на фактури за осъществени от „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД вътреобщностни придобивания (В.) от Италия, в които стоките са описани по вид, количество и артикулен номер.

Ревизиращият екип е установил, че през 2018 г. едноличният собственик на капитала и управител на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД, Л. Е. К. е предоставил на дружеството заеми общо в размер на 247 500, 00 лв., за което са сключени описаните в ревизионния доклад 25 договора.

Констатирано е, че през 2018 г. „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД е предоставило заем на Л. Р. П. сумата от общо 207 900,00 лв., за което при предходната ревизия са представени 21 договора (всеки за сумата от по 9 900,00 лв.). Бил е представен и Договор за гаранция на заем от 03.01.2018 г., сключен между „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД (заемодател), „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД (гарант) и Л. Р. П. (заемател). Г. се е задължил да гарантира безусловно връщането на заемна сума от 190 000, 00 лв. на заемателя и при невъзможност на заемателя да изплати заема да заплати посочената сума в пари или стоки.

От тристранен протокол от 09.10.2018 г. било установено, че за погасяване на задълженията по договорите за заем „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД предава на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД стоки (обувки и чанти) на стойност 146 220, 00 лв. с ДДС, както и че: „Предаването се реализира с фактура №[ЕГН]/08.10.2018 г.“ С предаването на описаните в Приложение № 1 към протокола стоки е прието, че е издължен част от дълга на Л. Р. П. към „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД.

От приемо-предавател протокол от 08.10.2018 г. е установено, че „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД предава на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД, 547 чифта италиански обувки по 190, 00 лв. без ДДС (с обща стойност от 103 930, 00 без ДДС) и 64 чанти по 280,00 лв. без ДДС (общо 17 920, 00 лв. без ДДС).

Към тези документи е било приложено копие на фактура №[ЕГН]/08.10.2018 г. с данъчна основа в размер на 121 850, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 24 370, 00 лв. За доставките на наемни услуги по фактури №[ЕГН]/08.10.2018 г., №

[ЕГН]/01.11.2018 г. и №[ЕИК]/31.12.2018 г. с общо начислен ДДС в размер на 24, 99 лв. (3 x 8,33 лв.) не са били представени доказателства.

„БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС, считано от 17.12.2018 г. При предходната ревизия на дружеството е изпратено ИПДПОЗЛ по електронен път, като изисканите документи и писмени обяснения не са били представени. Едва в хода на настоящото ревизионно производство са били представени единствено писмени обяснения.

От информационната система на НАП е установено, че доставчикът е отразил издадените фактури в отчетните регистри по ЗДДС. В дружеството са били назначени по трудови правоотношения три лица, като за Л. Р. П. не са подавани годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, същият не е осигуряван за периода от 2012 г. до 2017 г. През 2004 г. е бил назначен в търговско дружество на длъжност „товаро-разтоварач“. Липсват доказателства за произхода на фактурираните стоки, тяхното съхраняване, превоз до ревизираното лице и осъществени товаро-разтоварни операции. Във връзка с установеното ревизиращите са приели, че в случая се касае за формално документиране на сделки без да е налице фактическо изпълнение на доставки на стоки.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 28 484, 99 лв. по фактурите, издадени от „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД.

С оглед на така установената фактическа обстановка, съдът стига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което трябва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Относно компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно

решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II колегия на ВАС.

Ревизионният акт е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизионния период основна дейност на дружеството – жалбоподател е търговия на дребно с обувки и кожени изделия, която се упражнява в обект – магазин, находящ се в [населено място], [улица].

По отношение на доставчика в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са извършени служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че издадените на ревизираното лице фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди. Констатирано е, че доставчикът има назначени три лица по трудово правоотношение, като за лицето Л. П., не са подавани ГДД и същият не е осигуряван за периода от 2012 г. до 2017 г. Ревизираното лице е регистрирало фискални устройства в два обекта. В хода на ревизионното производство е установено още, че основен доставчик на „Коцев Комерс“ ЕООД е „Би Арт Проджект“ ЕООД, deregистрирано по ЗДДС, считано от 17.12.2018 г.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия са извършени насрещни проверки на спорните доставчици. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки. В указания срок доставчиците не са представили изисканите доказателства и обяснения.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, на базата на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по следните доставки:

След анализ на представените в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите правилно са установили несъответствия между декларираните данни в дневниците за продажби по ЗДДС през периодите м.11.2018 г. и м. 12.2018 г. и регистрираните през същите периоди продажби чрез ЕКАФП.

Във връзка с процесните доставки от страна на жалбоподателя са представени копия на фактури, съкратени отчети на ФУ и отчет за продажбите с описани „Клиенти касов апарат“ № 45/31.12.2018 г. Съдът споделя, изводите на ревизиращия екип, че от представените доказателства не може да се установи дали са издавани фактури за платени от клиенти в брой суми, за които са издадени фискални бонове. Същевременно в дневниците за продажби за същите периоди са отразени продажби, за които не са били издадени фактури, както следва: за периода м. 11.2018 г. в размер на 11 743,00 лв. и за периода м. 12.2018 г. в размер на 6 884,00 лв.

Съдът счита, че разликите в дневника за продажби, за отделните периоди в размер на 75 530, 00 лв. и 243 945, 00 лв. представляват неотчетени доставки на стоки на физически лица, за които дружеството не е начислило ДДС, поради което и във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и чл. 53, ал. 2 от ПППЗДДС, регламентиращи размера на данъка, когато същият е включен в цената, са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 12 588,34 лв. за данъчен период м. 11.2018 г. и в размер на 40 657,50 лв. за данъчен период м. 12.2018 г., изчислени като включени в размера на установените недекларирани продажби.

Отделно от това в дневниците за продажби на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД за същите данъчни периоди са включени описаните на стр. 9-11 от РД фактури за реализирани продажби към „БИ АРТ ПРОДЖЕКТ“ ЕООД, но получателят на доставките не е представил доказателства за получаване на стоките и извършените плащания в брой по тях, поради което, спорните фактури са издадени без да е налице данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и данъкът е начислен неправомерно. Поради което правилно ревизиращият екип е приел, че на основание чл. 85 от ЗДДС начисленият данък е дължим от ревизираното лице.

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури №[ЕГН]/05.02.2018 г., №[ЕГН]/01.03.2018 г., №[ЕГН]/02.03.2018 г., №[ЕГН]/02.04.2018 г., №[ЕГН]/08.10.2018 г. с предмет на доставките прехвърляне право на собственост върху стоки /чанти и обувки/ и фактури №[ЕГН]/08.10.2018 г., №[ЕГН]/01.11.2018 г. и №000000014/31.12.2018 г. с предмет на доставките – услуги /наем/. По отношение на последните три фактури, с предмет на доставките заем и начислен по всяка от тях ДДС в размер на 8,33 лв., съдът счита че липсват търговски документи, от които да се удостовери какъв заем е фактуриран от „Би Джи проджект“ ЕООД.

Относно доставките по фактури №[ЕГН]/01.03.2018 г., №[ЕГН]/02.03.2018 г., №[ЕГН]/02.04.2018 г. и №[ЕГН]/08.10.2018 г. от „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД са изисквани: доказателства, индивидуализиращи стоките; документи за превоз на същите до съответния търговски обект и документи за последваща реализация на вещите.

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени копия на фактури и стокови разписки за покупка на обувки и чанти, ведно с касови бонове. От страна на „Би А. П.“ също са били представени копия на фактури и стокови разписки за покупка на обувки и чанти, заверени с подпис и печат „Вярно с оригинала“, които не съдържат печат на издателя и получателя по фактурите. Приложени са и копия на фактури за осъществени от „Би Арт Проджект“ ЕООД В. от Италия, в които стоките са описани по вид, количество и артикулен номер.

По делото е допусната, назначена и изготвена съдебно-счетоводна експертиза, която не е оспорена от страните. Същата е изготвена на база приобщените по делото документи. Съобразно поставените задачи вещото лице е установило, следното: По отношение на включените фактури в дневниците за покупки, респ. дневниците за продажби на двете дружества, (подробно описани в табличен вид) вещото лице не е установило да има несъответствие между №, дата, предмет, данъчна основа и дължим ДДС. От представеното движение от банковата сметка на „Би арт проджект“ ЕООД, открита в „Юробанк България“ АД експертът е установил, че до м. октомври 2018 г. няма разплащане по издадените фактури към „Коцев Комерс“ ЕООД. На 04.10.2018 г. върху сметката е наложен заповест за спиране по искане на ТД на НАП. От подадените Z отчети в ПП на НАП „Фискални устройства с дистанционна връзка“ „Коцев комерс“ ЕООД

вещото лице е установило, че за периода ноември – декември 2018 г. са получени приходи в брой в размер общо на 338 102,03 лева, декларираните продажби в подадените СД по ЗДДС са в размер общо на 420 689,98 лева, като има разлика в размер общо на 82 587,95 лева. По представените документи от ТД на НАП вещото лице е установило, че К. комерс” ЕООД не е декларирало В. в периода февруари – декември 2018 г., докато „Би арт проджект“ ЕООД е декларирало В. в размер общо на 150 821,19 лева:

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от „Би Арт Проджект“ ЕООД, е неоснователна. Спорният РА е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С - 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО (фактическото предаване на стоката), а при доставката на услуги - към момента на извършването им (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС). В тежест на данъчнозадълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги.

Установените по делото факти не обосновават извод за изпълнение на предпоставките по чл. 68 и чл. 71 от ЗДДС, както и за реално извършена доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от „Би Арт Проджект“ ЕООД. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС абсолютна предпоставка за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е притежаването на данъчен документ, съставен съгласно изискванията на чл. 114 от ЗДДС. С последната норма (чл. 114 ЗДДС) са регламентирани задължителните реквизити на фактурата, като според т. 9 фактурата следва да съдържа описание на количеството и вида на стоката или съответно вида на услугата. При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за получените стоки или предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези стоки или

услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба (С - 80/11 и С142-11, С- 324/11 и С - 18/13). Правото на приспадане на данъчен кредит по получени доставки обаче е предпоставено от наличието на фактури, които съдържат цялата изискуема информация по чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО, който предвижда като задължителен реквизит на фактурата вписването на количеството и естеството на доставените стоки/услуги или степента и естеството на предоставените услуги. Нормата на чл. 178 от Директивата изрично сочи, че притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 220 - 236, е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС и в Решението по дело С-271/2012, а именно, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на стоки/услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Представените отделни инвойси и протоколи за В. (без превод), без аналитичното им осчетоводяване, липсата на доказателства за транспорт на фактурираните стоки до България, без представени доказателства за плащане на стоките към чуждестранните доставчици от страна на „Би Арт Проджект“ ЕООД, не може да се докаже, че дружеството е разполагало с тях, както и че реално ги е продало на ревизираното лице. Не са представени и приемо – предавателни протоколи, в които да са вписани по вид, размер, цвят, закупените стоки по фактурите. Липсват и доказателства за извършени плащания от страна на „Коцев Комерс“ ЕООД. Това обстоятелство се удостовери и от приетата по делото ССЧЕ, където от представеното движение от банковата сметка на „Би арт проджект“ ЕООД, открита в „Юробанк България“ АД, експертът е установил, че до м. октомври 2018 г. няма разплащане по издадените фактури към „Коцев Комерс“ ЕООД. Не са представени и данни за последваща реализация на стоките по всяка от фактурите.

На следващо място, от представените в хода на ревизията доказателства не се установява по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките на стоки, което е основна предпоставка за възникване и ползване право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Необходимостта от ангажиране на доказателства за реалното изпълнение на доставките не се дерогира от мотивите на СЕС в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на Съда на Европейския съюз, които не отменят задължението на приходната администрация да провери действителното осъществяване на конкретната доставка, по която е упражнено право на приспадане на данъчен кредит и да прецени реалността ѝ въз основа на всички обективно установени по преписката факти. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 год. 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. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване правото на приспадане на ДДС включват следното: -

доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Следва да се отбележи, че по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от „Би Арт Проджект“ ЕООД с подаденото възражение към предходната ревизия от „Коцев Комерс“ ЕООД са представени следните документи: съкратен отчет от ФУ за периода 01.12.2018 г. – 31.12.2018 г., от който е виден единствено отчетения през ФУ общ оборот за месеца, а именно 250 829 лв. /с включен ДДС/. Представен е и отчет от ФУ за периода 02.01.2018 г. – 31.12.2018 г., от който е виден само отчетения през ФУ общ оборот за месеца, в размер на 375 435 лв. /с вкл. ДДС/. Представен е и отчет за продажбите с описание „клиенти касов апарат“ № 45/31.12.2018 г. с описание обувки 11 бр. единична цена 625,8182 =6884, от които 5736,67 лв. данъчна основа и 1147,33 лв. ДДС.

В разглеждания случай по отношение на доставките, фактурирани от „Коцев Комерс“ ЕООД конкретното съдържание на доставките, респ. реалното им предаване и приемане от страните по сделката, не може да бъде установено от представените отчети, тъй като в същите информацията е посочена много общо, липсват данни за модел, размер, марка на продадените обувки, не съдържат вид и количество на стоките. В този смисъл и доколкото липсват представени доказателства, копия от фискални бонове (КЛЕН от ФУ), справки, данни за фактури и придружаващите ги фискални бонове не може да се направи безспорен извод, че част от издаваните фискални бонове се отнасят за плащания по фактури. Освен това представените документи не се ползват с материална доказателствена сила и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици - фактури, отчети и др., не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока по смисъла на чл. 6 ЗДДС.

По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. В този смисъл в административното и/или в съдебното производство следва да се установи прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, включително извършването на транспорт, товаро-разтоварни работи, ако такива са необходими с оглед спецификата на продажбата, както и приемането на стоката, съхранението ѝ.

В случая 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 се 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. Начинът на предаването им е част от реалното прехвърляне на правото на собственост, което е изискване за настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, респективно за изискуемост на данъка.

Във връзка с това от страна на жалбоподателя по отношение на транспортирането на стоките по фактурите, издадени от „Би Арт Проджект“ ЕООД не са представени никакви доказателства. Освен това липсват данни за съхранение на стоките, разграничение на същите. По отношение на фактурираните лазери „Коцев Комерс“ ЕООД не е представил за произход на същите, липсват договори за продадените 4 броя лазера на „Би Арт Проджект“ ЕООД, не са представени и доказателства за плащане на своя доставчик Ю. М., както и документи, че реално е получил стоките от него. Неизяснен остава и въпросът какъв е вида на закупените лазери от ревизираното лице, с каква цел и как ги е транспортирало и къде са били съхранявани последните, докато ги фактурира към „Би Арт Проджект“ ЕООД.

На следващо място, по отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка със заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, издадени от „Би Арт Проджект“ ЕООД също се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции. Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен кредит единствено на основание отделни пропуски в счетоводната отчетност. На основание чл. 123, ал. 1 ЗДДС всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите. В този смисъл съдът намира, че по делото не са представени достатъчно документи, които да удостоверят, че е налице счетоводно отчитане на отделни видове и групи стоки по доставчици, тяхното количество и стойност, което е организирано на аналитично ниво, за да е възможно да се извърши анализ и проследяване на действителните стокови потоци, респективно придобиването от конкретни доставчици и използването на същите стоки за извършване на последващи облагаеми доставки и резултатът от последващите доставки (печалби/загуби).

Предвид гореизложеното съдът приема твърденията на органите по приходите, че в случая е налице абсолютна симулация за основателни. Симулацията като институт на гражданското право бива два вида: абсолютна и относителна. При абсолютната симулация е налице привидна сделка, като тя не прикрива друга сделка, а между страните изобщо липсва воля за покупко-продажба, а при относителната симулация страните не желаят да бъде постигнат резултата от сделката, а чрез нея прикриват друга сделка /в този смисъл е решение по гр. дело № 1575/2008 г., на ВКС/. Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици. В случая жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си

да докаже, че действително е получил доставки на стоки от посочените във фактурите доставчици, че е положил всички разумни усилия, за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него следва да се изисква да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички останали, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата обезпеченост не може да се вменява в тежест на получателя по доставката да ги доказва.

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Лицето, което иска да приспадне ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12). В тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, а следва да се извърши съвкупна преценка на всички факти и обстоятелства по делото. Съставянето на документи, които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз. Константна е практиката на СЕС, включително по дела С-80/11 и С-142/11, С-324/11 и С-273/11, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 48 от решение № С-273/11). В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна – административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11). Това е така, както когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги), както и когато данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13). Мерките, които данъчнозадълженото лице трябва да вземе, за да се увери, че сделките му не са част от данъчна измама, зависят главно от обстоятелствата по конкретния случай (т. 59 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11). Преценката за наличието на подобни обстоятелства следва да се извърши по „обективни данни” – фактически установявания, които са специфични за всеки конкретен случай и са изцяло от компетентността на националния съд. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11), да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел - самото лице извършва данъчна измама, като не участва в реална доставка на стоки или услуги, или

знае, че участва в сделка, която е част от данъчна измама (т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11).

Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност, навеждат на извод, че е налице фактуриране, зад което не стоят реални стопански операции между жалбоподателя и процесните доставчици.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 10 119,67 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. 1, ет. 2, ап. 5 и електронни адреси: [електронна поща] и [електронна поща], чрез адв. В. Х. К., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт №Р-22002220002085-091-001/27.01.2021 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и В. В. П. – ръководител на ревизията, като са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 112 448,00 лв. за данъчен период (м.02. 2018 г.– 950 лв., за м. 03.2018 г. – 2 500 лв., за м.04.2018 г. – 640 лв., за м.10.2018 г. – 1552,67 лв., за м. 11.2018 – 35 422,43 лв. и м. 12.2018 г. – 71 382,90 лв.) и лихви в размер на 24 293,88 лв., потвърден с Решение № 699/29.04.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

ОСЪЖДА „КОЦЕВ КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 10 119,67 лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: