

РЕШЕНИЕ

№ 7398

гр. София, 05.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 09.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **5058** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Нияглас“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя Б. Г. К., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220220007048-091-001 от 04.10.2021 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и А. Б. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 140 от 28.01.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно определени задължения за данък върху добавена стойност в размер на 76 659,05 лв. по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и начислени лихви за просрочие в размер на 41 736,54 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ЛИАГЛАС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона. Твърди, че тенденциозно и в противоречие в принципите за обективност и добросъвестност органите по приходите са приели, че не могат да открият доставчика „Лиаглас“ ЕООД, чийто управител е идентичен с този на жалбоподателя Б. К., без да приложат реда на по чл.32 ДОПК. Сочи, че ревизията е продължила извън сроковете по чл.114, ал.1-3 ДОПК. Оспорва изводите на ревизорите за липса на реални доставки от „Лиаглас“ ЕООД към „Нияглас“ ЕООД и счита, че липсата на доказателства за реалност на доставките произтича от бездействието на приходните органи. Твърди, че са изпълнени предпоставките за признаване на

правото му на данъчен кредит (ДК) - доставчикът е издал данъчен документ, фактурите са включени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика и получателя, а стоките са използвани за последващи облагаеми доставки. Сочи противоречие с практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и счита, че приходните органи се позовават на формални обстоятелства, на които е недопустим отказ на правото на ДК като липса на документи без да са установени обективни данни за злоупотреба или упражняване на права с измамна цел. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юр. К.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220220007048-020-001 от 18.11.2020 г., издадена от А. Г. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите А. Б. Г. (ръководител на ревизията) и Т. А. П. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчен период 01.07.2017 г. – 31.07.2017 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 17.01.2021 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 17.04.2021 г. (събота, неработен ден). Със ЗИД на ЗВР от 19.04.2021 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК с един месец до 14.05.2020 г., а със ЗИД на ЗВР от 13.05.2021 г. с още един месец до 14.06.2021 г., което е в общия двумесечен срок по чл.114, ал.2 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.1 на представена от ответника Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на А. Г. М., в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.59-68 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220220007048-092-001/17.06.2021 г., връчен на 10.09.2021 г., срещу констатациите на който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с РА №Р-22220220007048-091-001 от 04.10.2021 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

В ревизионното производство е установено, че дружеството е регистрирано в Агенция по вписванията на 11.07.2012 г. с капитал от 100,00 лв. Същото е регистрирано по ЗДДС на 28.11.2012 г. Собственик на капитала е Н. Д. К., като дружеството се управлява и представлява от Б. Г. К.. От дружеството е декларирана основна дейност „производство на дограма и други изделия от пластмаси за строителството“.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „ЛИАГЛАС“ с

ЕИК:[ЕИК], приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220221007840-141-001 / 25.03.2021 г. При проверката е установено, че „ЛИАГЛАС“ ЕООД е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 08.08.2011 г. и дерегистрирано на 15.05.2018 г. Констатирано е, че едноличен собственик на капитала и управител е Б. Г. К.. До проверяваното лице е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №П-22220221007840-040-001 от 21.01.2021 г., като същото е връчено на декларирания електронен адрес: [електронна поща] на 23.02.2021 г. От дружеството не били представени изисканите документи На „НИЯГЛАС“ ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22220220007048-040-001 от 18.01.2021 г., ИПДПОЗЛ №Р-22220220007048-040-002 от 14.04.2021 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22220220007048-040-003 от 13.05.2021 г. От търговеца са представени документи на 06.05.2021 г. и 02.06.2021 г. Извършено е посещение на счетоводството на ревизираното лице, като това обстоятелство е документирано с Протокол №1723231/11.05.2021 г.

Направен е извод, че от страна на ревизираното дружество са осчетоводявани фактури за покупки и продажби без реално икономическо съдържание, документиращи доставки на стоки, които не са осъществени от посочените във фактурите, като издатели, лица. Предвид горното е формирано заключение, че не е спазен принципът на предимство на съдържанието пред формата съгласно чл. 26, ал. 1, т. 8 от Закона за счетоводството (ЗСч).

През периода на ревизията е установено, че дружеството извършва дейност, свързана с производство, монтаж и демонтаж на стъклопакети, дограма от всякакъв тип, търговия с тях на едро и дребно, друга търговска дейност и услуги, транспорт и спедиция, като същата е осъществявана от търговски обект – склад с производствен цех, находящ се в [населено място] [улица], стопанисван заедно с „ЛИАГЛАС“ ЕООД. През периода от 01.07.2017 г. до 31.07.2017 г. дружеството е декларирало в дневниците за продажби, доставки към „СЕВАЛ 2013“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] по фактура №[ЕГН]/30.06.2017 г. с данъчна основа от 2_488,33 лв. и ДДС в размер на 497,67 лв., като същата е отразена през м.07.2017 г. Поради това, че същата е отразена в последващия данъчен период по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, са начислени лихви. При ревизията не се констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък.

В ревизионното производство е установено, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит през м.07.2017 г. в общ размер на 76_659,05 лв., по фактури, издадени от „ЛИАГЛАС“ ЕООД, като същите са изброени на стр. 9-11 от РД. След анализ на представените документи от ревизираното лице е установено, че от последното са представени единствено копия на фактурите, издадени му от „ЛИАГЛАС“ ЕООД, с предмет „стъкло“. Въз основа на изложеното приходните органи са приели, че от двете страни по сделките не са представени данни за лицата, получили и предали стоките, по какъв начин са транспортирани и за чия сметка, както и информация за произхода на стоките, както и че не са представени договори, търговска кореспонденция, извлечения от банкови сметки, приемо – предавателни протоколи /ППП/ и други документи, на база на които се доказва извършването на доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Също така е прието, че не са представени документи и доказателства за това къде и как е съхранявана

стоката.

След анализ на горесцитираните факти и обстоятелства е направен извод, че „НИЯГЛАС“ ЕООД компенсира начисления от него данък с данъчен кредит по фактурите, издадени му от лице, което реално не е извършило доставки. В тази връзка е прието, че при ревизираното лице е налице знание за това, че фактурираните доставки от горесцитирания доставчик не са реални, като в подкрепа на така направения извод е използвано това, че двете дружества са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „м“ от ДР на ДОПК, чрез Б. Г. К.. С оглед на гореизложеното е прието, че преценени в съвкупност, описаните по - горе факти и обстоятелства формират извод за наличие на формално префактуриране на доставки от доставчика на ревизираното лице, без реално осъществяване на такива.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 76 659,05 лв. по фактури, издадени от „ЛИАГЛАС“ ЕООД. В резултат на гореизложеното е определен резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 79 514,19 лв., при деклариран от дружеството със СД вх. №22021596380/13.08.2017 г. ДДС за внасяне в размер на 2855,14 лв., като ефективно са внесени 1819,61 лв. и са приспаднати 1035,53 лв., по чл. 92 от ЗДДС във връзка с процедура, започнала през м. 06.2017 г. с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 1035,53 лв. За несвоевременно внасяне на дължимия ДДС на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви в размер 29 856,83 лв.

Ревизионният акт е връчен на 08.11.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-9114 от 22.11.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 28.01.2022 г. В този срок е постановено Решение № 140 от 28.01.2022 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решение № 140 от 28.01.2022 г. е връчено на 11.04.2022 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена по пощата на 26.04.2022 г. (25.04.2022 г. е неработен ден) - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Противно на твърденията в жалбата, са спазени сроковете за извършване на ревизията, подробно посочени по-горе в решението, като ревизията е извършена в 5-месечния срок по чл.114, ал.1-2 ДОПК – първата ЗВР е връчена на 17.01.2021 г. и е определен срок за завършване на ревизията до 14.06.2021 г. РД е издаден в срока по чл.117, ал.1 ДОПК – на 17.06.2021 г. Ревизионният акт е връчен на новия електронен адрес на дружеството [\[електронна поща\]](#), съобразно молба на жалбоподателя вх. № 53-00-2317 от 15.10.2021 г.

От друга страна и по аргумент от чл.160, ал.1 ДОПК съдът е инстанция по същество

на спора, т.е. със съдебния акт следва да се установят данъчните задължения на лицето, поради което РА, издаден по общия ред, не може да бъде отменен единствено на процесуално основание – обстоятелство, за което жалбоподателят е уведомен с разпореждането за насрочване на делото в открито съдебно заседание. Изложеното определя спорът като материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по нея или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Неоснователна е тезата на жалбоподателя, че приходните органи носят доказателствена тежест за установяване на отрицателния факт на липса на реални доставки на стоки - обстоятелство, за което жалбоподателят е уведомен с разпореждането за насрочване на делото в открито съдебно заседание. Както се признава в жалбата и е посочено в Решение № 140/28.01.2022 г. на ДОДОП С. доставчикът и получателят са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „м“ от ДР на ДОПК, чрез Б. Г. К., което обстоятелство би следвало да улесни жалбоподателя при ангажирането на доказателства относно реалността на доставките. Въпреки това жалбоподателят не е проявил процесуална активност в хода на съдебното производство и не е ангажирал доказателства съобразно разпределената му доказателствена тежест за твърдените от него благоприятни факти и обстоятелства за наличие на реални доставки на стоки по спорните фактури, вкл. във връзка със служебно назначена от съда с определение от 07.09.2022 г. съдебно-счетоводна експертиза.

Издадените от „Лиаглас“ ЕООД фактури са с предмет „стъкло“ без допълнителна индивидуализация на стоката, напр. по цвят или дебелина на стъклото, каквато се открива при свободно търсене на продукта в Интернет, напр. на страницата на Е., или

както са индивидуализирани в други, съдържащи се в преписката, документи (л.210-216, л.218-219). Процесните фактури съдържат данни за количеството стока в квадратни метри (545 кв.м., 645 кв.м., 640 кв.м. и др.под.) при единична стойност 12.50 лв. – 14.50 лв., което не е достатъчно за индивидуализация на стоките. Касае се за значителни по обем количества стоки, поради което е оправдано очакването на приходните органи за наличие на следи в обективната действителност за техния произход (закупуване), наличието им при доставчика към момента на издаване на фактурите, за съхранение и предаване на стоките между доставчика и получателя, доказателства за което не са ангажирани по делото. Липсва търговска документация/кореспонденция, типична за подобен вид правоотношения – напр. данни за водени преговори и начин на постигане на съгласие относно съществените елементи на сделката (предмет и цена), сключен договор или данни за приемо-предаване на стоките между представители на търговците. Недоказани остават и твърденията на жалбоподателя за наличие на последващи доставки със спорните стоки и възможността за проследяване на стоковия поток в счетоводството му.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура/данъчен документ (т.30 от решение по дело С-642/11 С.), както необосновано твърди жалбоподателят. Липсата на придружаващи фактурите документи, съдържащи данни относно мястото и физическите лица, представители на търговците, между които е осъществено приемо-предаване на достатъчно конкретизирани по вид, количество, единична и обща цена, стоки, бламира наличието на реално предаване по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112. Последната която директива, както и принципът на данъчен неутралитет, допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“), на каквото обстоятелство се позовават ревизорите. В случая, самите търговци не са създали надлежни одитни следи в обективната действителност за наличие на реално разместване на материални блага, поради което жалбоподателят следва да понесе неблагоприятните последици от несправянето си с доказателствената тежест, вместо да претендира за бездействие на приходните органи или за допуснати съществени процесуални нарушения.

Неоснователни са и доводите на жалбоподателя за липса на мотиви относно наличие на данъчна измама, респ. относно обективните факти, въз основа на които е обоснован този извод. Налице са изрични мотиви в тази насока, както в ревизионния доклад (стр.12), така и в потвърждаващото решение на ДОДОП С.. Обосновано е позоваването на приходните органи на заключението на Генералния адвокат по дело С-439/04 А. К., според което държавите членки могат да сметат като участник в измама данъчнозадължено лице, което приспада ДДС, посочен във фактура, за която той знае или би трябвало да знае, че е изготвена неправомерно, а именно, защото не отговаря на реално извършена доставка. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“ проверяваният субект очевидно се е стремил

към неправомерно облагодетелстване. Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Още повече, че в случая търговците са „свързани лица“, което е допълнителен аргумент за наличие на знание у получателя за злоупотреба и упражняване на права с измамна цел.

Съвкупната преценка на всички изложени факти и обстоятелства потвърждава изводите на приходните органи, че спорните фактури, издадени от „ЛИАГЛАС“ ЕООД, не документират реални доставки на стоки по смисъла на чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. По тези доводи и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

Не е налице основание за отмяна на РА и в частта, с която на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПД, са начислени лихви по доставка към „СЕВАЛ 2013“ ЕООД с ЕИК:[ЕИК] по фактура №[ЕГН]/30.06.2017 г. с данъчна основа от 2_488,33 лв. и ДДС в размер на 497,67 лв., като същата е отразена през м.07.2017 г.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 118 395.59 лв., или възнаграждение в размер на 9385.82 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Нияглас“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез управителя Б. Г. К., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220220007048-091-001 от 04.10.2021 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и А. Б. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 140 от 28.01.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] относно определени задължения за данък върху добавена стойност в размер на 76 659,05 лв. по Закона за данък върху добавената стойност и начислени лихви за просрочие в размер на 41 736,54 лв.

ОСЪЖДА „Нияглас“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 9385.82 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: