

РЕШЕНИЕ

№ 3898

гр. София, 13.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в публично заседание на 17.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **6637** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК

Подадена е жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „Л.“, [улица], ет. 4 ,представявано от управителя Т. П. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019005485-091-001/17.06.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – ръководител на ревизията,потвърден изцяло с Решение № 1873/11.12.2020г на Директор на Дирекция “ОДОП” , относно отказано право на данъчен кредит общо в размер на 54_315,50 лв., ведно с начислените лихви в общ размер на 11_252,15 лв. за данъчните периоди от м. 08.2017 г. до м. 10.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г.,по фактури издадени от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „В. Ф.“ с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Б.“ с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Твърди се неправилност ,незаконосъобразност и необоснованост на акта. Счита ,че са налице достатъчно доказателства установяващи реалността на процесните доставки , които не били съобразени от ревизиращите, а изводите в обратния смисъл са изградени единствено върху обстоятелства ,за наличието на които получателя по една доставка не бил длъжен да отговаря.В този смисъл се позовава на практика на СЕС , според която произхода на стоката , кадровата и материалната обезпеченост на доставчика не са част от предпоставките, даващи право на приспадане на ДК.Поддържа тезата ,че плащането на цената на доставката е пряко и сигурно доказателство за нейната реалност ,който факт ведно с останалите обстоятелства , като осчетоводяване на фактурите ,наличието на протоколи за приемане от доставчиците , последващата

реализация на полученото от доставките и т.н безспорно установява ,че процесните доставки са действително осъществени. Моли за отмяна на РА и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбоподателя е редовно призован ,при условията на чл.18а ал.9 от АПК,не изпраща представител и не излага становище по същество на спора,поради неявяването му в последното съдебно заседание. Не са изпълнени указанията на съда , дадени съгласно чл.171 ал.5 от АПК в съд.заседание от 18.11.2021г.

Ответникът,също не се представлява в съд.заседание и не взема становище по допустимостта и основателността на жалбата.

Въз основа на приетата като доказателство по делото ревизионна преписка, съдът намира за установено следното от фактическа и правна страна :

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци водещи до неговата нищожност.

Настоящата жалба е подадена от легитимирано лице, в срока по чл.156 ДОПК и след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред, поради което се явява допустима. Разгледана по същество същата е неоснователна.

Предмет на оспорване е РА №Р-22221019005485-091-001/17.06.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни задължения по З. ,в резултат на отказано право на данъчен кредит общо в размер на 54_315,50 лв., ведно с начислените лихви в общ размер на 11_252,15 лв. за данъчните периоди от м. 08.2017 г. до м. 10.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г.,по фактури издадени от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „В. Ф.“ с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Б.“ с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията , органите от приходната агенция са анализирали процесните доставки , като в резултат на извършените проверки при жалбоподателя и неговите доставчици са установили единствено счетоводно отразяване на стопанските операции ,но не и тяхното реално осъществяване от горепосочените доставчици. В отговор на изпратеното до жалбоподателя Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с №Р-22221019005485-040-001/29.08.2019 г, са представени копия на спорните фактури и фискални бележки за плащане в брой. Впоследствие са представени под опис 25 бр месечни оборотни ведомости на НОВА БГ И.“ Е. / стр.64 , приложение № 1 от преписката/, с което се изчерпва доказателствения материал ,ангажиран от страна на жалбоподателя.Следва изрично да се посочи , че в преписката липсват твърдените от жалбоподателя в жалбата си до съда , протоколи за приемане на резултата от извършените от [фирма] , [фирма] и [фирма] услуги и приемно –предавателни протоколи за фактурираните доставки на хранителни стоки. Липсват и доказателства за последваща реализация на стоките и влагането на резултата от услугите в търговската дейност на дружеството – жалбоподател . Установено, е че основната дейност на задълженото лице е свързана с търговия с хранителни стоки и напитки,която се осъществява в обект „Супермаркет Козяк“, находящ се в [населено място],[жк], [улица]. Това обстоятелство , обаче не е достатъчно да се приеме ,че

получените доставки от [фирма] ; [фирма] ; [фирма]; [фирма] ; [фирма] ; [фирма] ; [фирма] и [фирма] са реализирани във връзка с търговската дейност на жалбоподателя в този обект.

В резултат на извършени насрещни проверки на горепосочените доставчици , обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, приложени като доказателства по преписката и връчени по реда на чл. 32 от ДОПК -ИПДПОЗЛ, както и след извършени служебни проверки , ревизиращите органи са направили изводи за всеки един от контрагентите, а именно: Доставчиците на жалбоподателя , пред процесните периоди са deregистрирани по инициатива на органи по приходите на основание чл. 176 от ЗДДС, във връзка с установени данъчни нарушения или непогасени публични задължения. Установено е, че доставчиците не са разполагали с технически, технологичен и кадрови ресурс за извършване на доставки, част от тях декларират предмет на дейност неотнoсим към процесните доставки, нямат наети лица или наетите такива са на длъжности, неотнoсими към предмета на доставките, нямат регистрирани обекти, откъдето да извършват дейността си и др.

Непредставянето на изискваните документи от доставчиците и от получателя по доставките / жалбоподателя в настоящия процес/ - счетоводни регистри, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо – предавателни протоколи, доказателства за произхода на доставените стоки и др. е поставило в невъзможност ревизиращите да установят реалното осъществяване на доставките респ.наличието на основание за упражняване на правото на данъчен кредит.

От съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията документи, предоставени от ревизираното лице и извършените насрещни проверки на преките контрагенти на [фирма] ревизиращите органи са обобщили, че не е доказано изпълнение на доставките по описаните в констативната част на РД фактури, както и получаването на тези доставки от ревизираното дружество, тъй като :

По отношение на спорните доставки за получените стоки органите по приходите са констатирани, че не са представени счетоводни регистри, оборотни ведомости, главни книги, в които да са отчетени приходите от продажбите, движението на стоките по вид, количество и единични цени, разходи свързани с доставките. Не били представени също и приемо-предавателни протоколи, доказателства за произхода на стоките, транспорт, съхранението им до продажбата на ревизираното лице, лица и др. От ревизираното лице също не били представени доказателства за получените стоки – регистри на счетоводни сметки, отчитащи завеждането на стоките, разхода по фактурите, плащането по тях, стокос поток, транспортни документи, приемо-предавателни протоколи, договори и др.

Относно доставчика [фирма] е констатирано, че не е включил в дневниците за продажби фактурите, издадени на ревизираното лице. [фирма], също не е включило част от фактурите, посочени на стр. 27 от РД. От горното е направен извод, че данъкът по фактурите не е начислен, съответно внесен в РБ. Извършени са проверки в дневниците за покупки на доставчиците, при които е установено, че предходните доставчици не са декларирали фактури за продадени стоки, съответстващи на предмета на спорните фактури.

Констатирано е, че представените фискални бележки не обективират реално извършени плащания по фактурите. Аргументите в тази посока са, че органите по приходите са извършили проверка в информационната система на НАП, при която са

установили, че за доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] фискалните устройства, номерата на които са посочени във фискалните бележки, са регистрирани на дружествата, но на обекти, в които се извършва търговска дейност, различна от тази по процесните доставки. За [фирма] е установено, че в дневните Z отчети на декларираното фискално устройство издадените фискални бонове не са били записани във фискалната памет на устройството. Относно [фирма] е посочено, че в процесната фактура като начин на плащане е отразено „по банков път“, но не са представени извлечения от банкови сметки, вносни бележки и др.

Относно фактурираните доставки от [фирма], [фирма] и [фирма] за изработка на реклама и услуга по договор е констатирано, че не са представени никакви доказателства, материализиращи извършените дейности, както и данни за вида, обема и количествените измерители на извършената услуга, вложени материали, начина на тяхното остойностяване и обвързване с издадените фактури, както и приложението им в дейността на дружеството. От нито една от страните не са представени договори, счетоводни регистри на сметки отчитащи приходите и разходите от услугите, плащания по доставките, заведени активи и др. Констатирано, е също, че дружествата не са разполагали с необходимия кадрови ресурс, с който да извършат фактурираните услуги. Аргументите в тази посока са, че [фирма], което е фактурирало изработка на реклама е разполагало с едно лице в трудово правоотношение съответно на длъжност „общ работник“. Посочено е че не са налице доказателства за лица, притежаващи необходимата квалификация за извършване на услугата. [фирма] е разполагало с две лица в трудови правоотношения, съответно на длъжностите „шофьор“ и „технически секретар“, като е посочено, че поради липса на информация за същността на услугите не може да се установи дали лицата притежават необходимата квалификация. [фирма] е разполагало с едно лице в трудово правоотношение, назначено на длъжност „търговски посредник“, като също е направен извод за липса на квалифициран персонал, който да обезпечи изпълнението на услугите. Органите по приходите са приели, че поради непредставяне на доказателства не може да се установи с какви активи и технически средства са извършени спорните услуги. Относно представените от ревизираното лице фискални бележки към фактурите ревизиращият екип е извършил проверка в информационната система на НАП, при която е установил, че [фирма] не е разполагало с регистрирани фискални устройства с дистанционна връзка към НАП. За [фирма] и [фирма] е посочено, че фискалните устройства, номерата на които са посочени във фискалните бележки към фактурите, са регистрирани на името на дружествата, но на обекти, в които се извършва търговска дейност, различна от тази по процесните доставки.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са отказали на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], А.“ Е., [фирма] и [фирма], предвид липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, чл. 6 и чл. 9 от закона, с мотиви за липса на реални доставки на стоки и услуги.

При наличните доказателства, с оглед липсата на процесуална активност от страна на жалбоподателя в съд.производство, съдът споделя напълно изводите на органа по приходите за липсата на предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Съдебната практика е категорична и настоящият съдебен състав изцяло я споделя, че 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 С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др.

Най-общо процесните доставки в случая ,могат да се обособят на две групи:

Доставка на услуги- по фактури №[ЕГН]/17.04.2019 г. и №[ЕГН]/22.04.2019 г., издадени от [фирма], с посочен предмет – изработка на реклама /стр. 4 от РД/ и 9 бр.фактури, издадени от [фирма], с предмет – услуга по договор /стр. 23 от РД/,за д.п.11.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. в общ размер на 11_006,19 лв.

Доставка на стоки - 24 бр.фактури, издадени от [фирма], с предмет – различни видове плодове и зеленчуци /стр. 7-8 от РД/,за д.п.м.07 и 10.2018г в размер на 5_802,53 лв.;

-3 бр. фактури, издадени от [фирма], с предмет – различни видове плодове и зеленчуци /стр. 11 от РД/ в общ размер на 812,12 лв. за д.п.м.10.2018г ;

-148 бр. фактури, издадени от [фирма], с предмет – различни видове плодове и зеленчуци /стр. 15-20 от РД/ за д.п.м.10.2018г.... 01.2018 г. до м. 05.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 09.2018 г. в общ размер на 16_171,31 лв.;

-22 фактури, издадени от [фирма], с предмет – бира /стр. 26-27 от РД/ за д.п.м м. 08.2017 г. до м. 01.2018 г. м. 03.2018 г. и м. 04.2018 г. , в общ размер на 775,44 лв.

по фактура №79/29.03.2019 г., издадена от [фирма], с предмет – безалкохолни напитки /стр. 31 от РД/. За д.п.м. 03.2019 г. в размер на 11_396,00 лв.

- 21 фактури ,издадени от П. К.“ Е., с предмет – услуга по договор, плодове, зеленчуци, агнешко месо, пилешко филе /стр. 34-35 от РД/за д.п. м. 04.2018 г., м. 05.2018 г. м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г., в общ размер на 6_671,91 лв.

За да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Спорни в настоящия случай са фактури с предмет извършване на реклама издадени от [фирма], което означава ,че за изпълнението на тази специфична дейност се изисква наличието на материално-техническа обезпеченост и квалифициран персонал, с какъвто този доставчик не разполага ,поради което правилно проверяващите са заключили ,че посоченото дружество не е действителния доставчик на услугите.Нещо повече-установено е ,че основан предмет на дейност на доставчика е строителство на жилищни и нежилищни сгради ,което е различно от предмета на фактурите и от търговската дейност на жалбоподателя. Има назначен един единствен общ работник ,няма техника , с която се изработва реклама и няма регистриран ЕКАФП,с дистанционна връзка към НАП ,с което се оборва доказателствената сила на придружаващите фактурите ,касови бонове.

По отношение издадените от [фирма] ,9 бр.фактури с предмет ,, по договор ,, следва да се посочи ,че нито е представен такъв договор , нито същия е индивидуализиран по някакъв начин в самата фактура / предмета на услугата , между кои страни , липсват основни елементи на една търговска сделка/ ,за да се приеме ,че тази фактура е относима към конкретна стопанска операция. Същите са констатациите и по отношение на доставка на услуга от [фирма].

Реалността на извършените услуги се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Това

произтича от разпоредбата чл.12, ал.1 от ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен разход при получателя за извършването ѝ респ. приход при доставчика или да бъдат представени доказателства за влягане на получената стока в облагаемата дейност на получателя.

Не са представени количествено - стойностни сметки, удостоверяващи начина на формиране на цената на услугите. Липсват доказателства за осчетоводяването на разходи от страна на доставчиците за извършване на услугите, чрез включването им в Хронологичен регистър за съотв.дан.период.

Предвид гореизложените факти и обстоятелства, правилно органът по приходите е констатирал, че за спорните фактури, издадени към жалбоподателя, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит липсват доказателства, удостоверяващи наличието данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС и на реално получени облагаеми доставки, по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС. Наличието на получена облагаема доставка, по смисъла на чл.12, ал.1 от ЗДДС представлява първостепенно и задължително условие, обуславящо възникването на правото на данъчен кредит, по смисъла на чл.68 от ЗДДС. При липса на такава, като елемент на фактическия състав на чл.69 от ЗДДС, на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2 от ЗДДС за жалбоподателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

По отношение на спорните доставки за получените стоки, следва да се отбележи, че липсата на доказателства да отчетени приходи от продажбата / счетоводни регистри, оборотни ведомости, главни книги/, данни за движението на стоките по вид, количество и единични цени, разходи свързани с доставките, приемо-предавателни протоколи, доказателства за произхода на стоките, транспорт, съхранението им до продажбата на ревизираното лице, лица и др. обуславят правилен и законосъобразен извод на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка на конкретните стоки. Дори и да е налице редовно водено счетоводство, то е необходимо в условията на пълно и главно доказване да се установи възникване на дан.събитие и то между лицата посочени във фактурата по която се претендира ДК.

Нито в ревизионното производство , нито в настоящето съдебно производство , жалбоподателя е представил доказателства за получените стоки – регистри на счетоводни сметки, отчитащи завеждането на стоките, разхода по фактурите, плащането по тях, стоков поток, транспортни документи, приемо-предавателни протоколи, договори и др. Както беше посочено по-горе , доставчика [фирма] не е включил в дневниците за продажби фактурите, издадени на ревизираното лице. [фирма], също не е включило част от фактурите, посочени на стр. 27 от РД. От горното е направен извод, че данъкът по фактурите не е начислен, съответно внесен в РБ. Извършени са проверки в дневниците за покупки на доставчиците, при които е установено, че предходните доставчици не са декларирали фактури за продадени стоки, съответстващи на предмета на спорните фактури.

Констатирано е, че представените фискални бележки не обективират реално извършени плащания по фактурите, поради което не е налице дан.събитие , по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Наличието на последното определя задължението на регистрираното лице доставчик да начисли ДДС. Начислявайки ДДС без да е налице реална доставка какъвто е настоящият случай обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне дан.кредит като получател на доставката.

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 технически възможности за изпълнението им ,дали има плащане по фактурите , регистриране касови апарати от доставчиците и т.н, 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 дан.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 ДК т.е от получателя по доставката / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС , Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС , Решение № 2364/19.02.2013г по к .а.д № 6075/2012г на ВАС ,Решение на СЕС по делоС-324/11 ; С-80/11г;С-142/11; С-18/13.

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 или авансови плащания, 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 ѝ отразявания 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.

Във връзка с това следва да се отбележи, че в т. 13 от Решение по дело C-342/87 , СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“.

Цитираната практика на съда на Европейската общност от жалбоподателя не намира приложение в случая , тъй като подобно тълкуване на разпоредбите на ЗДДС ,касаещо възникването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ал.1 от ЗДДС не лишава претендиращият на правото на ДК от задължението му да установи действителното осъществяване на пряката доставка по която твърди ,че е получател и има право на ДК . Противното би означавало да се насърчи възстановяването на ДК „само по документи“ ,без да се държи сметка за това прехвърлена ли е собствеността на стоката и дали издателя на фактурата е доставчик по сделката.

Предвид липсата на доказателства за реалност на доставките, по които се претендира право на дан.кредит в настоящия процес , съдът намира че правилно и законосъобразно е отказан същия. Изложеното обуславя правилност на РА,в оспорената му част.

Предвид изхода на спора и липсата на претенция за заплащане на юрисконсулско възнаграждение ,такова не следва да се присъжда в полза на ответника.

Водим от горното съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „Л.“, [улица], ет. 4 ,представлявано от управителя Т. П. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019005485-091-001/17.06.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – ръководител на ревизията,потвърден изцяло с Решение № 1873/11.12.2020г на Директор на Дирекция “ОДОП” като неоснователна

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

СЪДИЯ :