

РЕШЕНИЕ

№ 2145

гр. София, 31.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 16.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **11929** 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 Вх. № 41698/29.11.2021 г. по описа на АССГ, депозирана чрез административния орган, на [фирма], с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. Ч., [улица], представлявано от управителя К. Н. Д., чрез пълномощника си адв. М. К., срещу Ревизионен акт № Р-22220620008143-091-001/15.06.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М. – ръководител на ревизията, в потвърдената част на Решение № 1340/26.08.2021г., на Директора на Дирекция ОДОП към НАП, С., в частта на установени задължения по ЗДДС, в размер на 31 784.46 лв. главница и 18 673.53 лв. лихви за данъчния период от 02.2015 г. до 11.2015г., включително.

В жалбата се твърди, че оспорения, в процесната част, РА, е нищожен, поради допуснато съществено нарушение на процесуалните правила - провеждане на ревизионно производство и установяване на данъчни задължения за периоди, за които срока по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е изтекъл, а именно за данъчния период от м. 02.2015 до м. 11.2015 г., включително. Направено е и възражение за погасяване на вземанията по давност, на основание чл. 177, ал. 1 от ДОПК, в т.ч. и за определените дза периода на оспорване лихви, поради което се иска да отмени акта и да постанови, че същия в тази част не подлежи на принудително изпълнение. Същевременно се излагат съображения за незаконосъобразност на РА, в оспорената част, поради необоснованост и немотивираност на същия и противоречие с материалния закон,

като счита, че ревизираното лице, не носи отговорност за действията на доставчиците по веригата на ДДС, тяхната кадрова обезпеченост, дерегистрация по ЗДДС и др. и само на това основание не може да се установява симулация на доставките и съответно липса на тяхната реалност, в противоречие на принципа за неутралитет на ЗДДС. В съдебно заседание жалбата се поддържа изцяло, чрез процесуален представител. Претендира се съдебно-деловодни разноски.

Ответникът – директор на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, юриконсулт С., оспорва жалбата изцяло като недоказана и с това неоснователна. Изцяло поддържа мотивите на постановеното решение при административното производство. Претендира присъждане на юриконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, не взема становище, не изпраща представител.

Административен съд – София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Установено е по делото, че ревизионното производство е образувано въз основа Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220620008143-020-001 от 21.12.2020 г., връчена на 02.02.2021г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, с която е възложено извършване на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2015 г. до 31.01.2018 г. Заповедта е издадена от М. Й. С. - на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване на ЗВР тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 02.05.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22220620008143-092-001 от 19.05.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено писмено възражение срещу констатациите в същия.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220620008143-091-001 от 15.06.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 15.06.2021 г.

С РА са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер общо на 76 266,12 лв., в т.ч. главница 49 493,46 лв. и лихви 26 695,58 лв.

Ревизираното лице е обжалвало по административен ред изцяло Ревизионен акт № Р-22220620008143-091-001/15.06.2021г., издаден от М. Й. С.–орган, възложил ревизията, и Б. В. М. –ръководител на ревизията, който е потвърден с Решение № 1340/26.08.2021г., на Директора на Дирекция ОДОП към НАП, С., в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 02.2015 г. до м. 02.2016г. и от м. 11.2017г. до м. 01.2018г., ведно с начислените лихви. В хода на съдебното производство, предмет на оспорване е само потвърдената с Решението, част на РА, за установени задължения по ЗДДС, в размер на 31 784.46 лв. главница и 18 673.53 лв. лихви за данъчния период от м. 02.2015 г. до м. 11.2015г., включително. Спорните по предмета на съдебното производство доставки, произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Според констатациите на РД, осъществяваната от [фирма] дейност през ревизираните периоди е търговия на дребно с автомобилни горива и смазочни материали в собствена бензиностанция с три колонки с монтирана ЕСФП с нивомерна система и автомивка в денонощен комплекс „Н.“, находящи се в С., район К., кв. Ч., [улица], както и извършването на транспортни услуги със собствени МПС, подробно описани на стр. 4 – 12 от РД.

При ревизията не са констатирани основания за корекция на декларираните от лицето извършени доставки.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните периоди са предприети процесуални действия, описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220620008143-040-001/02.02.2021 г. Изискани са счетоводни регистри, търговски и банкови документи, касаещи ревизирания период. От дружеството са представени изисканите доказателства.

В изпълнение на задълженията си, дефинирани в чл. 115, ал. 2 от ДОПК, органите по приходите са извършили посещение в счетоводството, документирано с Протокол №1723037/21.04.2021 г., при което са прегледани оригиналните търговски, банкови и счетоводни документи на „КА Т. К.“ Е. за ревизираните периоди и е проследено отразяването им в счетоводни регистри. Констатирано е, че за ревизираните периоди, дружеството е упражнило право на пълен данъчен кредит за покупки на стоки и услуги.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на преки доставчици на ревизираното лице: „Б. Ф. А.“ Е., „Ф. Ф. Т. К.“ Е. и [фирма]. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки и подробно описани в РД. Извършени са проверки в информационната системна на НАП, относими към правото на данъчен кредит от спорните контрагенти.

С оспорената част на РА, в хода на съдебното производство, се оспорва непризнато право на данъчен кредит за данъчните периоди: м. 02.2015 г. до м. 11.2015г., включително, по фактурирани доставки от доставчиците, както следва: по всички фактури, издадени за процесния период от доставчика: „Б. Ф. А.“ ЕО, с предмет на доставката „гуми“, „авточасти“ и „авточасти и ремонт на МПС“; по фактури, издадени от доставчика [фирма], с предмет на доставката „ремонт кош гондола“, „гуми“, „авточасти“, „лагери“, „воден радиатор“, „акумулатори“ и други; по фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката „гуми“ и „авточасти“. /На посочения доставчик не е извършена насрещна проверка, а за мотивиране на отказа за признаване правото на данъчен кредит по доставките са анализирани приложените от жалбоподателя документи. В допълнение органите по приходите са се позовали на РА №Р-22221315002317-091-001/23.10.2015 г., издаден в резултат на извършена ревизия по ЗДДС на соченото за доставчик дружество за периодите от 01.11.2013 г. до 28.02.2015 г., /в това число и периода на издаване на процесните фактури/; по фактури с доставчик [фирма], с предмет на доставката „гуми“ и „авточасти“; /На посочения доставчик не е извършена насрещна проверка, а за мотивиране на отказа за признаване правото на данъчен кредит по доставките са анализирани приложените от жалбоподателя документи. В допълнение органите по приходите са се позовали на РА №Р-22221215003944-091-001/02.11.2015 г., издаден в резултат на извършена ревизия

по ЗДДС на соченото за доставчик дружество за периодите от 01.06.2014 г. до 30.04.2015 г., /в това число и периода на издаване на процесните фактури/.

За целта на насрещните проверки са изготвени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, които са връчени на проверяваните дружества по реда на чл. 32 от ДОПК. Извършени са по две посещения на адреса за кореспонденция, за което са съставени съответните протоколи, изготвените съобщения са поставени на определеното за целта място в съответната ТД на НАП и са публикувани в Интернет. Изпратени са писма с обратна разписка, както и електронни съобщения. От посочените доставчици не са представени документи и обяснения във връзка с фактурирани към [фирма] доставки.

Ревизиращите органи, са анализирали данните, съдържащи се в информационните масиви на НАП и доказателствата, представени от ревизираното лице /копия на фактурите, фискални бонове, разпечатки от счетоводни сметки 401 Доставчици, 402 Доставчици по аванси, 302 Материали, 601 Разходи за материали, 602 Разходи за външни услуги, 4531 Начислен ДДС за покупките, 501 Каса в лева, съответно 503 Разплащателна сметка в лева и оборотни ведомости, в резултат на което са формирали извод за липса на реални доставки по фактурите, издадени от цитираните дружества. Отбелязано е, че не е представена информация за кои конкретно автомобили са използвани спорните авточасти, като такава липсва и в счетоводството поради факта, че закупените материали, консумативи и ремонти не са водят аналитично, съобразно влагането им във всеки автомобил. Според писмените обяснения от управителя на ревизираното лице закупените авточасти от изброените доставчици са свързани с обслужването на товарните автомобили на дружеството и са вложени при ремонтване на същите, транспортирането им е за сметка на съответния доставчик.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците при ревизията е установено, че за периода, през който са фактурирани доставките към [фирма], по-голяма част от цитираните дружества не са декларирали сключени трудови договори с лица, с изключение на [фирма], където са назначени 11 лица на следните длъжности: 2 лица на длъжност „барман“, 1 работник кухня, 7 лица като общи работници в строителството и 1 лице като мияч на превозни средства – несъответстващ на предмета на доставка към ревизираното лице. От извършените проверки не са установени и данни за изплащане на суми по граждански договор, не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ.

Установено е в хода на ревизионното производство, че разплащането по спорните доставки е по касов път, за което са представени копия на фискални бележки. Констатирано е, че липсват приемо-предавателни протоколи, с които да са документирани получените от жалбоподателя услуги и не са предоставени данни за мястото и датата на предаване/приемане на стоките/извършване на услугите, не е индивидуализиран техният вид, както и лицата, които са ги извършили.

Направен е анализ на декларираните от доставчиците покупки за периодите, при което е формирано заключение, че същите не са удостоверили възможността да извършат отразените във фактурите услуги към жалбоподателя. Посочено е, че доставчиците не са представили документи за произход на стоките и материалите, както и транспортирането на същите, липсват данни за стопанисвани търговски обекти, от които да извършват дейността си и съхранението на стоките, не са представена информация за лицата, предали/приели стоките.

При справка в информационния масив на НАП, органите по приходите са установили,

че за периодите, в които са декларирани спорните доставки към ревизираното дружество от доставчиците не са подавани годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

Установено е от ревизиращите органи, че за всички доставчици по спорните фактури, е извършена дерегистрирани по ЗДДС в последващи доставките периоди, по инициатива на орган по приходите, при установени обстоятелства по чл. 176 от закона.

В хода на производството както от доставчиците, така и от ревизираното лице не са представени доказателства за реалното им изпълнение.

От извършения анализ на дневниците за продажби към справките-декларации по ЗДДС на спорните доставчици е установено, че част от издадените фактури към ревизираното дружество не са включени в регистрите, а именно: 3 фактури от [фирма] с данъчна основа общо в размер на 10 125,00 лв. и начислен ДДС общо в размер 2 025,00 лв., издадени през м. 09.2015 г. и 8 фактури от „Ф. Ф. Т. К.“ Е. с начислен ДДС общо в размер 5 430,00 лв., издадени през м. 09.2015 г.

Констатирано е, че всички доставчици имат задължения към Републиканския бюджет в особено големи размери за неплатен ДДС, в това число вследствие на издадени им РА, за декларирани задължителни осигурителни вноски и данъци върху доходите на физическите лица, наети по трудови правоотношения.

Въз основа на подробно изложените в констативната част на РД доводи, в хода на производството е прието, че доказателства за предходно придобиване на стоките/материалите и вида на услугите, за предаване на резултата от същите /приемо-предавателни протоколи и др./, както и доказателства за наличие на трудов и материален потенциал за изпълнението им от страна на доставчиците липсват и не са ангажирани.

Освен цитираните по-горе РА, издадени в резултат на извършени ревизии на изброените доставчици, органите по приходите са се позовали и на РА

№Р-222210150005049-091-001/21.12.2015 г., с който е приключила ревизията по ЗДДС на „Ф. Ф. Т. К.“ Е. за периодите от 27.12.2015 г. до 31.05.2015 г. В хода на същата от доставчика не са представени документи, не е установена реално извършвана дейност и начисления ДДС в издадените фактури към клиентите е определен като дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Прието е въз основа на извършения анализ на фактите, установени в хода на ревизионното производство, от приходната администрация, че материалния, кадровия и технически потенциал на издателите на фактурите /доставчици/, обосновава извода за относителна субективна симулация по отношение на спорните доставки и знание от страна на получателя, че участва в документиране на доставка при която се цели злоупотреба с право – в случая – намаляване на задълженията за внасяне на ревизираното лице.

Обобщавайки фактите и обстоятелствата, ревизиращите органи са направили извод, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от посочените по горе дружества фактури не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Установили са, че представените от ревизираното дружество документи са непълни и неточни. Посочено е, че спорните фактури не отразяват реално извършени доставки и на посочените по-горе основания са отказали право на приспадане на данъчен кредит в оспорвания размер.

По делото са представени доказателства, удостоверяващи компетентността на издателите на процесния РА, както и Заповед №ЗЦУ-1891/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП и Заповед №7335/05.08.2021г., удостоверяващи компетентността на Е. С. П. – заместник директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, като издател на Решение № 1340/26.08.2021г.

По делото са представени на хартиен и магнитен носител, удостоверения и доказателства за валидността на електронен подпис на лицата извършили административно процедурни действия в хода на ревизионното производство, поради което и не се установяват нарушения на административно-производствените правила, на това основание.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в рамките на срока за оспорване по чл. 156, ал.1 от ДОПК и от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт, с който се определят задължения. Разгледана по същество, жалбата е неоснователна, по следните съображения:

По възраженията за нищожност на РА, в оспорените му части в хода на съдебното производство:

Нищожността в административното право е институт, приложим по отношение на административните актове, чието наличие може да бъде обявено от съда, в т.ч. за части от акта, в следните хипотези: Когато административен акт е издаден от некомпетентен орган, винаги е налице нищожност, доколкото този порок не може да се санира и компетентността, като правосубектност на органа, предопределя и правните последици от некомпетентността. /по чл.146, т. 1 от АПК/; Неспазването на установената по закон форма-както в процесния случай е писмената за РА, води до нищожност на същия /по чл. 146, т.2 от АПК/. Самостоятелно основание за обявяването на административен акт за нищожност е нормата на чл. 177, ал.2 от АПК, какъвто не е настоящият случай. Налице би била нещожност на издадения РА и в хипотезата на недопустимо образувано и проведено ревизионно производство, в хипотезата на чл. 109 от ДОПК. Нормата на чл. 109, ал.1 и ал. 2 от ДОПК, предвижда, че не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли пет години, от годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подаде декларация.

Съгласно чл. 160. , ал. 1 от ДОПК, съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. Съгласно нормата на чл. 160, ал.2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съгласно субсидиарно приложимият чл. 168, ал.3 от АПК, във вр. пар.2 от ДР на ДОПК, нищожност може да се обяви и след изтичане на срока по чл. 149, ал.1-3 от АПК.

При тази нормативна уредба, в процесния случай, съдът, по реда на ДОПК, във вр. АПК, както и въз основа на събраните доказателства по делото, прави извод, че:

Ревизионен акт № Р–22220620008143–091–001/15.06.2021 г., издаден от М. Й. С.– орган, възложил ревизията, и Б. В. М. –ръководител на ревизията, в потвърдената част на Решение № 1340/26.08.2021г., на Директора на Дирекция ОДОП към НАП, С., в *частта* на установени задължения по ЗДДС, в размер на 31 784.46 лв. главница и 18 673.53 лв. лихви за данъчния период от м. 02.2015 г. до м. 11.2015г., включително, е издаден от компетентен орган, в законоустановената форма и не страда от пороци, обосноваващи отмяната ме на тези основания.

По отношение на възраженията на жалбоподателя, за съществени нарушения на административно-производствените правила, водещи до неговата нищожност, на основание нарушение на нормата на чл. 109 от ДОПК, съдът намира следното:

По отношение на третата възможна предпоставка, за наличието на нищожност: чл. 109 от ДОПК, съдът намира, че за процесните задължения и периоди, не е изтекъл 5 годишния срок, преклудиращ и правопогасяващ правомощието /компетентността по предмет/ на ревизиращия орган, да започне и проведе процесното ревизионно производство. Това е така, по следните съображения:

За установяване на задължения, в частта, по ЗДДС, за данъчни периоди м. 02.2015 г. до м. 11.2015г., включително.

Съгласно чл. 125, ал.5 от ЗДДС, справка-декларация се подава от задълженото лице, до 14-то число на месеца, следващ данъчния период, за който се отнася. В процесия случай, по отношение на задължението за първия данъчен период м. 02.2015г., задължението за подаване на декларация, възниква на 14.03.2015г. За всеки следващ от процесните периоди-задължението за деклариране е 14-то число на следващия месец, като за последния от периода м. 11.2015г.-това е 14.12.2015г. Нормата на чл. 109, ал.1 и ал. 2 от ДОПК, предвижда, че не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли пет години, *от годината*, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация. В процесния случай, първия данъчен период м.02.2015г., по ЗДДС, срокът за деклариране на данъка е 14.03.2015г., като предвидения пет годишен срок, по силата на чл. 109 ДОПК, започва да тече, след изтичането на тази година, т.е. от 01.01.2016г. и изтича на 02.01.2021г. Същото е относимо и към всички други периоди и в частност последния м. 11.2015г. Установено е по делото, че ревизионното производство е образувано на 21.12.2020г., като заповедта е редовно връчена на ревизираното лице на 02.02.2021г. Срокът по чл. 109 от ДОПК в процесния случай за започване на ревизия е изтекъл на 02.01.2021г., т.е. ЗВР е издадена в срок, но е връчена редовно на ревизираното лице, след изтичане на същия-по електронен път. Законът визира законосъобразното образуване на ревизионното производство, което започва с издаването на валиден ЗВР, издаден от компетентен орган, какъвто е установен по настоящото дело, а не реалното връчване на ЗВР, какъвто е настоящия случай, което е предпоставка за законосъобразното гарантиране на правата на ревизираното лице, при и в хода на провеждане на ревизионното производство, чрез неговото активно процесуално участие, с оглед на доказателствената тежест, която носи в

административното и последващото ревизионно възможно административно и съдебно производство. Въз основа на установените факти, съдът прави извод, че възражението за нищожност на РА, в оспорената част, с оглед нормата на чл. 109 от ДОПК, като нищожно, поради нарушения на императивни норми на административно-производствените правила, е неоснователно и като такова-следва да бъде оставено без уважение. Не са налице предпоставките по чл. 109 от ДОПК и ревизионното производство е законосъобразно образувано, поради което и оспореният РА, в тази част, е валиден, т.е. не е нищожен на това основание.

По отношение на възражението за изтекла погасителна давност, в хода на ревизионното производство:

По отношение на претендираната от жалбоподателя изтекла погасителна давност трябва да се отбележи, че действително съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. В конкретния случай давността за ревизираните периоди от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г. е започнала да тече на 01.01.2016 г. и е следвало да изтече на 01.01.2021 г. В случая, обаче намира приложение разпоредбата на чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, според която давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година. Релевантен за определяне началния момент на горепосочения срок е моментът на връчване на ЗВР, включително предприемане на активни действия по връчване на заповедта на данъчно задълженото лице. В процесния случай, дори да се приеме, че срокът е започнал да тече от датата на ЗВР-21.12.2020г., при спиране за една година, с оглед реалното връчване на ЗВР, на 02.02.2021г., като се вземе предвид датата на издаването на РА, т.е. преди изтичането на поставеното ограничение за спиране на давността от 1 година /на 15.06.2021 г./, следва да се приеме, че на основание чл. 172, ал. 2 от ДОПК давността е прекъсната на 15.06.2021 г., от който момент започва да тече нова давност. Съгласно доказателствата по делото, същата не е изтекла към настоящия момент, поради, което и това възражение на жалбоподателя е неоснователно и РА, не следва да се отмени, като се постанови, че не подлежи на изпълнение, и на това основание.

По същество на спора:

В хода на съдебното производство, се установи, че не е налице спор между страните относно фактическите установявания на ревизиращите органи в хода на ревизионното производство. В хода на съдебното производство, не се представиха доказателства, оборващи тези констатации, поради което и съдът прави извод, че същите са безспорни и спорът по същество е правен и е по отношение на прилагането и тълкуването на материалния закон, относно наличието на реалност на спорните доставки, обосноваващи ползването на данъчен кредит за процесните периоди.

В процесния случай е безспорно установено наличието на фактури, за конкретни твърдени доставки, плащането за които е извършено безкасово, не са налице доказателства, установяващи последваща доставка или влагане на

услугите, в конкретни последващи доставки, не е установена кадрова и материална обезпеченост на доставчиците- да извършат същите.

В конкретния случай органите по приходите са обосновали отказаното право на приспадане на данъчен кредит на констатации за липса на доказателства за изпълнение на конкретните доставки – предаване на резултата от фактурираните услуги и прехвърляне на собствеността върху резервните части, гуми, масла и др. материали, тяхното счетоводно отразяване при доставчиците, както и при ревизираното лице, и не на последно място – с липсата на доказателства за обективната възможност на сочените за доставчици дружества да изпълнят предмета на доставка, т.е. за налични обекти, разполагаемост със стоки в съответните количества и видове, както и служители.

В хода на производство от органите по приходите са инициирани насрещни проверки на изброените по-горе дружества – преки доставчици на задълженото лице. Връчени са ИПДПОЗЛ, по конкретните доставки, подробно описани в РД, за което не са представени доказателства – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, разчетно платежни ведомости, счетоводни документи от всички доставчици, както и доказателства за осчетоводени приходи и разходи във връзка със спорните доставки. Приложените доказателства от [фирма] – фактури, оборотни ведомости и разпечатки от счетоводни сметки, по които се отразяват материали/стоки и услуги в хода на ревизионното производство не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките. Сред тях липсват преки доказателства, съпровождащи и установяващи наред с първичните счетоводни документи, представляващи фактури, други доказателства относно самото осъществяване на доставката – приемо-предавателни протоколи за предаване на стоките и за отчитане извършените услуги, а ангажираните счетоводни регистри не допринасят значително за доказателствената задача на ревизираното лице, доколкото е видно, че те не са водени аналитично, нито по начин, който да осигурява проследимост на влягане на закупуваните резервни части нито по видове, нито по количества в конкретни използвани за дейността активи. Видно от установената фактическа обстановка, спорните фактури документират доставки на авточасти и СМР /услуги/.

Когато фактурите, документират доставка на услуги, следва да се ангажират доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, необходима за извършването им. Следва да се посочи, че за наличието или липсата на реално извършена доставка на услуга може да се съди и по наличието или липсата на резултат от тази услуга, съответно данни за ползване резултата от тази услуга. Доказването на реална доставка на стоки, каквито са и резервните части и консумативи изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал с необходимите материали от същия вид и количество, които да вложи в извършените ремонти на конкретни МПС, както и доказателства, че тези стоки физически са предадени на получателя.

Видно от изложеното по-горе предметът на доставките от различните контрагенти се дублира, т.е. за едни и същи доставки [фирма] използва различни доставчици през отделните периоди в обхвата на ревизията. От информационния масив на НАП става ясно, че всички дружества за

доставките, по които е отказан данъчен кредит с РА, са deregистрирани по ЗДДС, на основание чл. 176 от ЗДДС, а периодите на фактурираните услуги към ревизираното дружество са непосредствено преди deregистрацията им. При проверка на данните в Търговския регистър към Агенция по вписванията за цитираните доставчици се установява, че непосредствено или до няколко месеца, преди ревизираното дружество да започне да отразява покупки от тях, от доставчиците са вписани промени, а именно: промяна на физическите лица, еднолични собственици на капитала, представляващи и управители. Декларираните от [фирма] покупки продължават до периодите преди датата на deregистрация на доставчиците.

Не без значение е обстоятелство, че периодичното документиране на едни и същи доставки, но с различни контрагенти, следват хронологично тяхната регистрация и deregистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация.

Освен това за всички услуги, декларирани като получени от изброените доставчици не са представени данни за начина на формиране на цената, за чия сметка са вложените материали и т.н. В тази връзка трябва да се подчертае, че не само доставчиците не са представили доказателства за закупени и вложени материали, но такива доказателства не са ангажирани и от ревизираното лице. Предмет на доставките за услуги са ремонт на МПС и СМР, които са невъзможни без влагането на съответните материали, по отношение на които не са представени никакви доказателства. Няма доказателства по какъв начин е организиран транспортът на същите при приемането им от ревизираното дружество, предвид документираните количества, като получени от спорните доставчици. Освен това извършени от настоящата инстанция проверки в данните, предоставяни от КАТ относно притежавани МПС от лицата, се установи, че доставчиците не разполагат с превозни средства, с които да са извършили транспорта, който е уговорен да е за тяхна сметка.

При извършена проверка се потвърди, установеното в ревизията, че дружествата не са подали годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за периодите, в които декларират доставки към [фирма].

Нито ревизираното лице, нито доставчиците са предоставили данни за конкретни работници, осъществили документираните услуги. От извършена проверка на трудовите договори за всеки от доставчиците се установява, че нямат назначени лица на трудови и извънтрудови правоотношения или назначения персонал е на длъжности, несъответстващи на вида на фактурираните услуги. Единствено фактът на оповестяване на трудови договори, формално съответстващи на предмета на доставките, не е самостоятелно доказателство за реално положен труд по процесните услуги от наетите лица, доколкото противоречи на останалите фактически констатации и доказателствата за тях.

Неясен остава и въпросът как и въз основа на какви критерии жалбоподателят е избрал процесните доставчици да му осигурят доставката на спорните материали и изпълнение на услуги, при все че същите не разполагат с квалифициран персонал, липсата на търговски офиси и обекти на същите, без получени оферти и др. По данни от регистрите на НАП deregистрацията по ЗДДС

на всички изброени по горе дружества е прекратена по инициатива на орган по приходите. Доставчиците декларират в отчетните си регистри по ЗДДС покупки от дружества, които са с рисков профил. Приходите от процесните доставки не са отразени в ГДД по чл. 92 от ЗКПО, тъй като доставчиците, не са подали такива за съответните години, през които са издавани спорните фактури.

В националното и европейското законодателство няма легална дефиниция на понятието данъчна измама, поради което и в мотивите на оспорения акт не се използва такъв термин. По принцип в случай, че не е налице легална дефиниция на конкретно понятие, се прилага общоприетият смисъл в обществото и съобразно основни принципи на правото. Под данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Наличието на издадена от доставчика фактура не е достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка. Фактурата сама по себе си не представлява данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. От изложеното следва, че дори жалбоподателят да притежава данъчен документ, съставен в съответствие на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, след като този документ не е съставен във връзка с доставка на стока или услуга, по която е действителен получател, основателно му е отказан данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС по издадените от доставчиците фактури.

Така постановеният РА не противоречи на практиката на СЕС. При различна фактическа обстановка, по същество, навсякъде СЕС намира, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка. Нито Директива 2006/112/ЕО, нито практиката на СЕС обаче ограничават по някакъв начин възможностите за изследване на въпроса дали доставката е осъществена реално и дали, ако е осъществена, но се разминава с отразеното във фактурата /напр. по отношение на посочения доставчик/, получателят е могъл да знае за това. Отново нито Директивата, нито практиката на СЕС, лимитират какви обективни факти от действителността, могат да бъдат анализирани за тези цели – и това е нормално, тъй като те варират значително според спецификите на конкретния случай. При съобразяване с изискванията за добросъвестност, обективност и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата, на ревизираното дружество е предоставена възможност да докаже наличието на реално извършени доставки по спорните фактури. Представените доказателства във връзка с доставките са обсъдени и анализирани в оспорения акт. Изводите на органите по приходите са изградени въз основа на обективно установени по време на ревизията факти и обстоятелства. В рамките на развилото се производство ревизираното лице и доставчиците не са предоставили информация и не са ангажирали убедителни доказателства, които да се противопоставят на тезата на

приходните органи за липса на доставки.

В разглеждания случай, изводите на органа по приходите за липса на реални доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от процесните доставчици са формирани след анализ и преценка на събраните доказателства по преписката и напълно се споделят от настоящата инстанция. В частта на непризнатия данъчен кредит, решаващият орган намира, че са налице симулативни сделки, документирани с цел намаляване на дължимия ДДС за ревизираните периоди. Налага се изводът за невярно документиране на стопански операции, поради което настоящата инстанция приема, че с издаването на фактурите е целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък.

Поради това, РА следва да се потвърди като правилен и законосъобразен, в оспорената част, като правомерно и законосъобразно от приходните органи е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за процесните доставки като нереални. Жалбата е неоснователна по тези съображения и като такава, следва да се остави без уважение, а оспореният РА, в процесната част да се потвърди. При този изход на делото и изричната претенция на ответника, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя, с оглед материалния интерес по делото и чл. 8, т.4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения в размер от 2044 лв., които следва да се заплатят от жалбоподателя. В протокола от о. с.з, е налице очевидна фактическа грешка при изписването на претендирания размер, който може да бъде и е отстранен с настоящото решение.

Мотивиран от гореизложеното и на основание чл. 160 и 161 от ДОПК, Административен съд София град, 63-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ Жалбата на „КА Т. К.“ Е., с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. Ч., [улица], представлявано от управителя К. Н. Д., срещу Ревизионен акт № Р-22220620008143-091-001/15.06.2021г., издаден от М. Й. С.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М. –ръководител на ревизията, в потвърдената част на Решение № 1340/26.08.2021г., на Директора на Дирекция ОДОП към НАП, С., в частта на установени задължения по ЗДДС, в размер общо на 31 784.46 лв. главница и 18 673.53 лв. лихви, за данъчния период от 02.2015 г. до 11.2015г., включително, *като неоснователна.*

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. Ч., [улица], представлявано от управителя К. Н. Д., да заплати на Националната агенция за приходите, в полза на Дирекция ОДОП, сумата от 2044.00 лв. /две хиляди и четирдесет и четири лева/, *съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение.*

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ:

