

РЕШЕНИЕ

№ 488

гр. София, 28.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 19.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **7143** 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. № 25577/19.07.2021г. по описа на АССГ, изпратена чрез НАП, на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление и адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], представлявано от Управителя Ц. Т. К., срещу Ревизионен акт /РА/№Р-22221720003363-091-001 от 22.12.2020г., издаден от М. Й. С.–орган, възложил ревизията, и Б. В. М.– ръководител на ревизията, с който на дружеството са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 34 391,05лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], за данъчни периоди от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г. и лихви за забава в общ размер от 2 692,19 лв., като общия размер на непризнатото право на приспадане данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] е в размер на 121 070,22 лв., като в резултат на това при деклариран данък за възстановяване за ревизираните периоди общо в размер на 85 149,27 лв., и след калукулация на други внесени суми за периода, с РА, е установен размер на ДДС за внасяне за периода общо в размер на 35 920,95 лв. РА, в оспорената част е потвърден с Решение № 874/10.06.2021г. на Директора на дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП С..
Жалбоподателят, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради

необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на процесните доставки по ЗДДС, като счита, че не носи отговорност за липса на документи или неправомерни действия при предходните си доставчици. Иска от съда отмяна на РА, в оспорената част.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт В., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение с Решение № 874/10.06.2021г. на Директора на дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП С.. Претендира присъждането на съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720003363-020-001 от 09.06.2020г., изд. от М. Й. С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК], за определяне на задълженията по ЗДДС, за данъчните периоди: от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. Със Заповеди №Р-22221720003363-020-002 от 18.08.2020г. и №Р-22221720003363-002-003 от 14.09.2020г., в е определен нов краен срок за приключване на ревизията- до 19.11.2020 г. Със Заповед №Р-22221720003363-020-002 от 18.08.2020г. е променен обхватът на ревизията като са включени и данъчни периоди от м. 05.2020 г. до м. 07.2020 г. Всички заповеди са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720003363-092-001 от 20.11.2020 г., връчен на 27.11.2020 г. по електронен път. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено писмено възражение срещу направените предложения в РД.

Ревизията приключва с издаването на оспорения РА №Р-22221720003363-091-001/22.12.2020 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 29.12.2020 г.

С Ревизионният акт на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] общо в размер на 121 070,22 лв. В резултат на това при деклариран данък за възстановяване за ревизираните периоди общо в размер на 85 149,27 лв., и след калукулация на други внесени суми за периода, с РА, е установен размер на ДДС за внасяне за периода общо в размер на 35 920,95 лв.

В хода на ревизионното производство са проведени надлъжни процесуални действия, за събиране на доказателства. Изискани са и са представени от ревизираното лице търговски и счетоводни документи и обяснения по отношение на ревизираното лице и доставчиците му [фирма], [фирма] и [фирма] и извършените продажби, надлежно

обективирани в обстоятелствената и фактическа част на РД.

Установено е и не е спорно между страните, че ревизираното лице е местно данъчно задължено лице, регистрирано по ЗДДС, с основен предмет на дейност за ревизирания период: консултантска дейност по стопанско и друго управление и покупко-продажба на стоки.

От ревизиращите органи е установено и не се оспова от жалоподателя, че считано от датата на регистрирането на ЮЛ в Търговския регистър /ТР/ до датата на издаване на РД и РА, не са налице данни за регистрирани заети лица по трудово правоотношение, няма данни за подавани уведомления от работодател по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/. От ревизираното лице е представен договор за наем, за временно и възмездно ползване на имот-хале и лаборатория, намиращи се в [населено място], [улица], считано от 01.05.2020г. със срок 1 година. Не са представени фактури за наем, или др. Разходни документи, във връзка с ползвания имот.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното лице [фирма], [фирма] и [фирма], както и на клиентите - [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Резултатите от извършените насрещни проверки са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в констативната част на РД.

По отношение на оспорените доставки от [фирма] и [фирма]:

От прекия доставчик [фирма] е установено в хода на ревизията, че ревизираното лице е упражнило данъчен кредит в размер 13 684,22 лв. по фактура №[ЕГН]/29.01.2020 г. за данъчен период м. 01.2020 г. В хода на извършената насрещна проверка на посочения доставчик е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения по чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към досието. В отговор не са представени доказателства. От ревизиращите органи, при извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурата е отразена в дневника за продажби на доставчика. Доставчикът е deregистриран по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС на 21.02.2020 г. за установени данъчни нарушения и невнесени задължения в особено големи размери. При проверка в дневника за покупки е установено, че доставчикът няма декларирани покупки, въпреки извършените продажби към негови клиенти в големи размери. Констатирано е също така, че [фирма], няма установени лица, за които да е декларирано, че работят по трудови правоотношения, не притежава офиси и търговски обекти. От жалбоподателя са представени копия от фактурата, издадена от [фирма], и опис, в който липсва информация, че се отнася за спорната фактура. Предмет на доставката по фактурата са офис консумативи и резервни части, а по описа като предмет са записани тонери. Установено е, че стоките са заведени от ревизираното дружество по счетоводна сметка 304 „Стоки“. Съгласно дадените писмени обяснения от управителя на жалбоподателя стоките, закупени от [фирма], са продадени на [фирма] и приходите са осчетоводени по счетоводна сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“. В тази връзка органите по приходите са извършили насрещна проверка на клиента [фирма]. В отговор на връченото Искане за представяне на документи и писмени обяснения от клиента е представена фактура № 3/29.01.2020 г., издадена от ревизираното дружество с предмет на доставката „по протокол“. Представен е и приемо-предавателен протокол от 29.01.2020 г. с предмет доставката на тонер касети и барабани за принтери. Органите по приходите са установили, че в сключения на 17.01.2020 г.

договор между [фирма] и жалбоподателя е посочен предмет - „машини и техническо оборудване по заявка“. Представени са също банкови извлечения за извършено плащане по фактурата, съгласно които са заплатени на ревизираното дружество суми в по-голям размер от стойността на фактурата. Органите по приходите са анализирали представените банкови извлечения от [фирма] и са установили, че след получаване на суми от клиентите, веднага се превеждат на други дружества и банковата сметка остава с минимално салдо.

От [фирма] е представена и фактура за извършен транспорт на закупените стоки от [фирма] към неговия клиент по митническа декларация от 29.01.2020 г. Органите по приходите са констатирани, че за извършената последваща реализация на стоката, закупена от жалбоподателя от [фирма], са представени митническа декларация и ЧМР. След проверка в модул „Митници“ е установено, че митническата декларация е отразена в този модул. По отношение на лицето подписало договора за доставка от страна на [фирма], е Г. Д., за който е установено и е посочено в РД, че е назначаван краткосрочно в голям брой дружества, на различни по вид и характер длъжности.

По отношение на получените доставки от [фирма] е установено, че ревизираното лице е упражнило данъчен кредит в размер 27 386,00 лв. по две фактури, както следва: №[ЕГН]/12.02.2020г. и №[ЕГН]/10.03.2020г. за данъчни периоди м. 02.2020 г. и м. 03.2020 г. В хода на извършената насрещна проверка до посочения доставчик е изготвено и връчено по чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към досие ИПДПОЗЛ. В отговор не са представени доказателства. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че само фактура №№[ЕГН]/12.02.2020г., издадена от [фирма], е отразена в дневника за продажби. Доставчикът е deregистриран по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС за установени данъчни нарушения и невнесени задължения в особено големи размери. Констатирано е също така, че доставчикът няма деклариращи лица, назначени по трудови правоотношения, не притежава офиси и търговски обекти.

От жалбоподателят са представени копия от фактурите, издадени от [фирма], и приемо-предавателен протокол, в който е преповторен предметът на доставката - автоматизирана мелачка за пластмаса, метална основа за автоматизирана мелачка, метална мултифункционална шприц машина и алуминиева форма за двойна шприц машина. Органите по приходите са установили, че липсва плащане по фактурите, което кореспондира с крайно кредитно салдо по счетоводна сметка 401 „Доставчици“. Закупените стоки са осчетоводени по счетоводна сметка 304. Във връзка с последващата реализация са представени фактури, издадени на [фирма] и [фирма]. В хода на извършените насрещни проверки са представени доказателства само от [фирма], тъй като [фирма] не е открито на деклариращия данъчен адрес. От [фирма] е представен и договор от 02.02.2020 г., сключен с ревизираното дружество, с предмет - продажба на машини и техническо оборудване по заявка. Във връзка с последваща реализация са представени митническа декларация, ЧМР за извършен транспорт до С.. Органите по приходите са извършили проверка в модул „Митници“ и са установили, че митническата декларация е регистрирана. Установено е също така, че представляващите на [фирма] и [фирма] са управители на множество други дружества, което поставя под съмнение възможността им да упражняват контрол върху дейността на тези дружества едновременно.

Органите по приходите са констатирани и посочили в обстоятелствената част на РА, че не са представени доказателства относно осъществен транспорт по спорните

доставки, място на съхранение, място на предаване между доставчиците, не са представени и налични данни и доказателства за регистрирани офиси или ползвани търговски обекти, не са установени лица, заети по трудово или гражданско правоотношение, както при ревизираното лице, така и при предходните и последващите доставчици по спорните доставки на стоки, поради което и не се констатира както кадрова, така и материална обезпеченост на всички лица по веригата, от което да се направи обоснован извод, че те разполагат действително с възможност да осъществят фактурираните доставки, за които е ползван ДК. По отношение на стоките предмет на спорните доставки, са констатирани различия между фактурираните и посочените като действително доставени по опис, даден от ревизираното лице, поради което и не може да бъде извършена индивидуализация на стоките, предмет на доставката, по вид, размер и стойност.

Установено е, че предходните доставчици: [фирма] и [фирма] не са подали годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ и не са публикувани годишни финансови отчети в търговския регистър, поради което е формиран изводът, че тези дружества не са реално работещи и не извършват независима икономическа дейност. В заключение органите по приходите са приели, че по отношение на спорните доставки от доставчиците [фирма] и [фирма], не е налице реалност на доставката, сделките са симулативни и осъществени с цел ползване на данъчно предимство, като жалбоподателят е проявил недобросъвестност и е могъл да се запознае със статута и регистрацията на предходните си доставчици и за тях са налице достатъчно данни, че не съществуват като търговски субекти, които да осъществяват реална икономическа дейност.

По отношение на оспорената доставка от [фирма]:

Установено е в хода на ревизионното производство, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура №740/11.05.2020г., издадена от [фирма]. В хода на извършената насрещна проверка от ревизиращите органи, от доставчика е представено копие от фактурата с предмет - лабораторна инсталация за биодизел. Не са представени доказателства за извършено плащане както от доставчика, към предходен негов доставчик, така и от ревизираното лице по фактурата. Установено е, че по счетоводна сметка 401 „Доставчици“ не е отразено плащане по фактурата. Представен е и договор от 11.05.2020г. за доставка, монтаж и пускане в експлоатация и гаранционно обслужване на инсталация за биодизел. В договора е уговорено 90% плащане на стойността до 30 дни от подписването на договора и 10% в срок от 60 дни след подписване на приемо-предавателен протокол. Органите по приходите са отбелязали, че съгласно договора стоката се предава със съпроводителна техническа документация, но е представен единствено документ, от който не е видно от кого изхожда, не съдържа подпис и печат, и съдържа обща информация, поради което не може да бъде по никакъв начин обвързан с изработката на инсталация за биодизел, доколкото този тип инсталация се съпровожда от конкретни технически документи и съответните книжа и разрешения от компетентни държавни органи, каквито липсват. От [фирма] са представени и копие от фактури от предходни доставчици, за които органите по приходите са установили, че са издадени повече от 1 година преди доставката към ревизираното дружество. Отделно от това е посочено, че в счетоводна сметка 601 „Разходи за

материали за инсталация“ са отчетени разходи в общ размер на 9 250,00 лв. и тази сметка е приключена със счетоводна сметка 611 „Разходи за основна дейност“. По отношение на персонала извършил изработката на инсталация са представени фактури, издадени от [фирма], осчетоводени в счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ и са общо в размер на 19 999,97 лв. От ревизиращите органи е установено и, че доставчикът [фирма] декларира продажби и на други дружества в особено големи размери, но не е внасяло дължимия ДДС по справките-декларации.

В хода на извършената насрещна проверка на прекия доставчик [фирма] са представени пет фактури, издадени на [фирма], с предмет „наем на персонал“. Въпреки че от [фирма] е посочено, че към всяка от фактурите са приложени ведомости за заплати, органите по приходите са установили, че такива липсват. Не са представени и доказателства за извършено плащане по фактурите, издадени от [фирма]. Органите по приходите са констатирани, че от [фирма], независимо че има назначени лица по трудови правоотношения, не е представена информация за лицата, които са били използвани от [фирма], тяхната квалификация, справка за временна заетост и Удостоверение за временна заетост, предоставено от Агенция по заетостта. Отбелязано е, че [фирма] има деклариран и невнесени задължения в големи размери, включително и за начислени здравно-осигурителни вноски. Органите по приходите са посочили, че на [фирма] е извършена ревизия, приключила с издаването на РА №Р-22001420001143-091-001/28.09.2020г., в хода на която е извършен цялостен анализ и е събрана информацията относно дейността на това дружество. В хода на тази ревизия е установено, че на [фирма] няма издавано Удостоверение от Агенцията по заетостта за извършване на дейността по временна заетост по смисъла на трудовото законодателство. Посочено е също така, че за осигуряване на временна работа сила по смисъла на *Закона за насърчаване на заетостта /ЗНЗ/* дружеството следва да притежава групова застраховка в размер на 200 000,00 лв. или банкова гаранция в същия размер, но такива данни не са представени. Подчертано е също така, че всички назначени лица по трудови правоотношения в [фирма] са на безсрочни договори.

Във връзка с изграждането на инсталацията за биодизел в хода на насрещната проверка и от жалбоподателя не са представени никакви официални документи от държавни органи и институции. Относно мястото на изграждане на инсталацията органите по приходите са направили извод, че е икономически необосновано, доколкото ревизираното дружество няма собствени имоти, да изгражда инсталацията в нает обект и то за срок от една година, за който освен това не са представени фактури за наем, за платени комунални разходи и други документи, а само договор за наем.

По отношение на фактурата, издадена от [фирма], ревизиращият екип е приел, че е налице абсолютна симулация, тъй като не са налице безспорни доказателства нито в счетоводството на доставчика за изработката и доставката на инсталацията за биодизел, нито при ревизираното дружество за използването на тази инсталация впоследствие за неговата дейност, не са налице каквито и да е било данни за последващи доставки или извършвана икономическа дейност, във връзка с инсталацията за биодизел. При тези

данни и въз основа на техния анализ, ревизиращите органи са приели, че не еналице реална доставка, като е отразена счетоводно и документално фактура, по която е ползван данъчен приход, при липсата на действително осъществена стопанска операция по нея. В хода на административното оспорване на акта, са представени копие на техническа документация и схема на инсталация за биодизел, приемо – предавателен протокол от 11.05.2020г. с предмет лабораторна инсталация за производство на биодизел, фактура, издадена от [фирма] на [фирма] /пряк доставчик/ с предмет доставка на машини по опис, договор за наем на недвижим имот, сключен между [фирма], в качеството на наемодател, и ревизираното дружество – наемател, с предмет хале и лаборатория и други. Същите не опровергават по безспорен и категоричен начин фактическите констатации и правните изводи на ревизиращите органи.

Въз основа на тези констатации, които не се оспорват от жалбоподателя в хода на съдебното производство, след извършен анализ, обективиран в съдържанието на РД, неразделна част от РА, от органите по приходите на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6, чл. 9 от ЗДДС, са отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г. по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

По делото е представена и приета в цялост административната преписка. Представени и приети са и на хартиен и магнитен носител, доказателства, удостоверяващи компетентността на лицата, издали актовете в хода на ревизионното производство, както и документи, удостоверяващи електронното издаване и връчване на документи, поради което и не се констатира незаконосъобразност на оспорения акт или нарушения на административно производствените правила, обосноваващи неговата отмяна на тези основания.

По делото са представени и приети на хартиен и магнитен носител, доказателства, удостоверяващи компетентността на лицата, издали актовете в хода на ревизионното производство, както и документи, удостоверяващи електронното издаване и връчване на документи, поради което и не се констатира незаконосъобразност на оспорения акт или нарушения на административно производствените правила, обосноваващи неговата отмяна на тези основания.

В жалбата е изрично посочено, че не се оспорват фактическите констатации, а правните изводи и приложението на закона от страна на приходната администрация. Ето защо и невявяването на управителя на дружеството в открито съдебно заседание, без удостоверение основание, при приложена в цялост преписка и без необходимост от събирането на други доказателства, не е процесуална пречка за разглеждане и решаване на делото при съдебното производство.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал.

1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че Ревизионен акт /РА/№Р-22221720003363-091-001 от 22.12.2020г., издаден от М. Й. С.–орган, възложил ревизията, и Б. В. М.– ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за доставките, посочени в РА /съответно РД/, поради липса на реалност на доставките, за процесния период.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че спорните доставки са реално осъществени. Намира, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори, фактури и представените от него описи и обяснения, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит, като счита, че той не следва и не носи отговорност за действия или поведение на предходните си доставчици.

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Не е предмет на спор и непредставянето на доказателства от преките доставчици на ревизираното лице или от негов подизпълнители, във връзка с извода за липса на кадрова и техническа обезпеченост и възможности за реално извършване на договорените доставки, доколкото той е базиран на справки в масивите на НАП. Не се оспорва и факта, че по отношение на преките доставчици не може да бъде установена действително извършвана икономическа дейност, надлежно удостоверяване и отчитане на такава, съгласно данъчните закони, акакто и надлежното внасяне на дължимите данъци в приход на бюджета.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води

счетоводство. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като от водената счетоводна отчетност, обаче, не може да бъде направен извод за идентифициране по вид и обем на спорните доставки, поради липсата на аналитична отчетност.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, във връзка с изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките, поради което е и налице използването на фактури с невярно съдържание, което прави сделките, документално необосновани, а с това и по своя характер симулативни. Тези факти, обосновават и последващия извод на ревизиращите органи за участие на ревизираното лице в данъчна измама.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите за липсата на реалност на доставките, поради това, че не отразяват действителни стопански операции, съдът намира следното:

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с

на срещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и в частност приемо-предавателни протоколи, които са представени и налични само при ревизираното лице, не се установява плащане по доставките, и документи за извършено плащане, както и възможност за идентификация по вид, размер и обем на доставките на стоки и услуги, поради липсата на аналитичност в счетоводството на дружеството. Наличието само на фактури, договори, не е достатъчно за доказване реалността на доставките. Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. Всеки икономически оператор, за целите на ДДС, е задължен и да проявява минимална добросъвестност, при избора си на доставчици, като въз основа на публично-достъпни данни е имал задължението да провери и установи дали доставчиците му са действително осъществяващи търговска дейност, съгласно регистрираните за тях обстоятелства и отчетност, по ТР, което обстоятелство, би изключило отговорността на ревизираното лице, за недобросъвестни действия на доставчиците спрямо приходната администрация и би изключило знанието за наличието и участието му в данъчна измама. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури. Съвкупният анализ на доказателствата, води до извод, за наличието на изградена система за документално и приведено в съответствие със ЗСч, отразяване на доставки, с цел данъчно предимство по ЗДДС. Безспорно е установено, че предметът на дейност, на никой от преките или предходни доставчици по веригата, не е във връзка с основната икономическа дейност на ревизираното лице, за никой от доставчиците, не е установена кадрова или материална обезпеченост и възможност за реално извършване на процесните доставки. Не се установява и икономическа обосновааност на последващи доставки или влягане с цел икономическа обосновааност на доставките в пряката икономическа дейност на ревизираното лице. Същевременно, е установено, че част от доставчиците, са deregистрирани по инициатива на приходен орган, имат особено големи задължения към бюджета, не се доказва кадровата и материалната им обезпеченост за извършване на доставките. Част от доставките-не са реално заплатени, а по отношение на заплатените, е установено, че незабавно

средствата като приход-са трансферирани за други доставки. Не е спорно, че лицата подписвали договорите, като съпровождащи фактурите документи, за спорните доставки, са установени, като заемащи краткосрочно длъжности в многобройни дружества, всичките, с установен рисков профил по отношение на приходната администрация и спазване на данъното законодателство в страната.

В решението си по делото „Б.“ от 06.12.2012 г. по дело C-285/2011 СЕС е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на СЕС се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на ЕС обща система на ДДС. Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби **е цел**, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава

правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на СЕС, както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Идентично е и произнасянето на СЕС с Определение от 03,07,2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Въз основа на данните по делото и посочената съдебна практика, съдът приема, че за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, с които на дружеството са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 34 391,05лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], за данъчни периоди от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г. и лихви за забава в общ размер от 2 692,19 лв., като общия размер на непризнатото право на приспадане данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] е в размер на 121 070,22 лв., като в резултат на това при деклариран данък за възстановяване за ревизираните

периоди общо в размер на 85 149,27 лв., и след калукулация на други внесени суми за периода, с РА, е установен размер на ДДС за внасяне за периода общо в размер на 35 920,95 лв.

Липсата на реалност на доставките, обективирани в процесните фактури и приложените към тях съпровождащи документи, не е основание за извода на данъчните органи за симулативност на сделките, доколкото симулативността винаги предполага установяването на наличие на друга реална сделка, която се прикрива от спорното правоотношение, какъвто не е настоящия случай. Липсата на реалност на доставката изобщо, обаче е достатъчно основание за отказ на правото на полване на данъчен кредит и без да се установява симулативност на сделките.

Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, а са налични само първични и вторични, отразени по ЗСч счетоводни документи, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите и договорите, както и приложените към тях съпровождащи документи, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани и поради наличието на достатъчно доказателства за знание в жалбоподателя за участие в изкуствена правна конструкция, която по своя характер представлява по смисъла на ЗДДС данъчна измама, няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

Обосновани и доказани са изводите на ревизиращите органи, за липсата на реалност на доставките и наличието само на документално и счетоводно обосноваване на доставки, при което се постига данъчно предимство в полза на жалбоподателя, макар и тези изводи да не са ясно посочени от ревизиращите органи. Съдът прави извод, че именно тези факти и обстоятелства, при цялостния анализ на доказателствата, установяват по безспорен начин извод за липсата на реалност на доставките. Недоказана е защитната теза на жалбоподателя, че той не следва да търпи вреди за поведение на предходните доставчици или липса на доказателства за доставките при тях. Напротив, в хода на съдебното производство, по безспорен начин, се доказва, че независимо от това, че предходните доставчици, по никакъв начин не са свързани с предмета на доставките, нямат кадрова обезпеченост и ресурс, да ги извършат- документално и счетоводно, записванията и отразяването на спорните доставки, са отразени, което подкрепя извода, за съставянето на документи и счетоводното им отразяване-без да е налице действителна стопанска операция /доставка/ по

тях. За да е налице данъчно предимство, съгласно мотивите на дело С-255/02 /X. (Halifax)/, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични счетоводни документи, следва да е установено, че за всички участници в конкретните документирани доставки, е доказано намерение за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито в достатъчна степен са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела С-354/03 /Оптиген (Optigen)/, С-355/02 /Фулкрум/ (Fulcrum)/ и С- 484/03 /Б. Х. С. (B. Haus S.)/.

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя, за процесния период. В хода на съдебното производство, се установи, че органите по приходите правилно приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл.6/9 ЗДДС и съответно е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е, че данъкът по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно. Доколкото е правилен и законосъобразен извода за отказано право на данъчен кредит по ЗДДС за процесния период, основателно е и акцесорното вземане за лихви за забава, определени в оспорения РА.

В обобщение съдът намира, че Ревизионен акт /РА/№Р-22221720003363-091-001 от 22.12.2020г., издаден от М. Й. С.–орган, възложил ревизията, и Б. В. М.– ръководител на ревизията, е правилен и законосъобразен и като такъв следва да бъде оставен в сила, а жалбата като неоснователна и недоказана-да се остави без уважение.

При този изход от правния спор и въз основа на направено искане, ответната страна има право на сторените в производството съдебно-деловодни разноски, а именно възнаграждение за процесуално представителство в размер на юрисконсултско възнаграждение, което съдът, определя в размер на 500.00 лв., които следва да бъдат заплатени от жалбоподателя, като преценява действителната правна и фактическа сложност на делото, както и факта, че е разгледано и решено в едно заседание, без писмено становище или отговор на ответната страна, звън изявленията в открито съдебно заседание.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ Жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление и адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], представлявано от Управителя Ц. Т. К., срещу Ревизионен акт

/РА/№Р-22221720003363-091-001 от 22.12.2020г., издаден от М. Й. С.–орган, възложил ревизията, и Б. В. М.– ръководител на ревизията, в потвърдената с Решение № 874/10.06.2021г. от Директора на дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП С., част, с който на дружеството са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 34 391,05лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК], за данъчни периоди от м. 01.2020 г. до м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г. и лихви за забава в общ размер от 2 692,19 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление и адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], представлявано от Управителя Ц. Т. К., **да заплати** на Дирекция ОДОП-С. –ЦУ на НАП сумата от **500.00** /петстотин/ лева, *представляваща сторените в производството съдебно-деловодни разноски, в размер на юрисконсултско възнаграждение.* Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: