

РЕШЕНИЕ

№ 4043

гр. София, 21.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 01.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **54** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „К. Д.“ – Е. – [населено място], представлявано от управителя Д. М. чрез адвокат С. С. срещу Ревизионен акт № Р-22220320000339-091-001/01.09.2020г. и Ревизионен акт № П-22220320160142-003-001/12.10.2020г. за поправка на РА, поправени с Ревизионен акт № П-22220320176301-003-001/23.10.2020г. за поправка на РА, издадени от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, потвърдени с Решение № 1786/27.11.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 99 120,00 лв. и са начислени лихви общо в размер на 8 017,35 лв., вследствие на непризнато право на данъчен кредит за отделните данъчни периоди от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт по съображения, че посочените констатации и определени данъчни задължения са необосновани и немотивирани. Навежда доводи за незаконосъобразност на РА като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени процесуални нарушения. Счита, че органът по приходите не е изяснил всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Твърди, че констатациите в РД и съответно мотивите в РА са постановени при особено съществени нарушения на административно-производствените правила и принципи

на данъчно-осигурителния процес относно гарантиране правото на защита, служебното начало и обективност при ревизията, всеостранност и пълнота на доказателствата и обоснованост на акта по чл. 3, ал. 2, чл. 5, чл. 6, ал. 3 от ДОПК и др. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят, редовно призован, не се представлява, с писмено становище поддържа жалбата на изложените в нея основания и претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП дава заключение, че жалбата е неоснователна, а оспореният РА е законосъобразен и следва да бъде оставен в сила.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-2222032000339-020-001/ 21.01.2020 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на „К. Д.“ – Е. за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от м. 02.2018 г. до м. 06.2018 г. и от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г. Заповедта е връчена на 27.02.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от дружеството електронен адрес за кореспонденция. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 27.05.2020 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизии /ЗИЗВР/ №Р-2222032000339-020-002/05.02.2020 г. и №Р-2222032000339-020-003/20.05.2020 г., издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., с които е променен член на ревизиращия екип, на основание Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка №Р-22220320000339-098-001/05.02.2020 г., издадено от К. Г. М., началник сектор „Ревизии“ и е продължен срокът за извършване на ревизията до 27.07.2020 г.

Настоящата ревизия е извършена при условията на чл. 155, ал. 4 от ДОПК в изпълнение на указанията, дадени с Решение №2178 от 20.12.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Решаващият орган е отменил РА №Р-22220320000339-091-001/07.08.2019 г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията и С. В. П. – ръководител на ревизията и е върнал преписката за извършване на нова ревизия, при спазване на дадените указания.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-2222032000339-092-001/07.08.2020 г., връчен електронно на 11.08.2020 г. В срока, регламентиран с чл. 117, ал. 5 от ДОПК, ревизираното дружество е подало писмено възражение срещу констатациите и направените предложения за установяване на задължения в РД, които са обсъдени в РА и са приети за неоснователни.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-2222032000339-091-001/ 01.09.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА за периодите в обхвата на ревизията е установен ДДС за внасяне и лихви общо в размер на 115 694,28 лв. при деклариран от дружеството резултат за същите периоди ДДС за внасяне в размер на 106,93 лв.

След издаване на РА е установено, че е допусната техническа грешка в колона 8 на таблица 1, отразяваща внесена сума в размер на 106,96 лв., без да е включена сумата от 116 932,38 лв., представляваща ефективно внесен на 07.11.2019г. от дружеството данък, ведно с начислените лихви, които са допълнително установени при първата ревизия, довело до неправилно определяне на дължимата лихва в настоящия РА в размер на 16 468,90 лв.

По реда на чл. 133, ал. 3 от ДОПК е издаден Р. №П-22220320160142-003-001/12.10.2020 г. Видно от разпоредителната част на същия, в таблица 1 начислените лихви с РА общо в размер на 16 468,90 лв. са преизчислени на 8 018,90 лв., сумата на общо установените задължения в колона 4 е коригирана от 115 694,28 лв. на 107 244,28 лв., а внесената сума в колона 8 е поправена от 106,93 лв. на 117 039,31 лв., извършена е и корекция на дължимата сума в колона 11 от 115 587,35 лв. на 46,62 лв. и съответно надвнесената сума в колона 12 е поправена от 0,00 лв. на 9 841,65 лв. Попълнена е и таблица 2, с която са извършени прихващания на невнесени от дружеството изискуеми задължения със сумата на надвнесения данък в колона 12 на таблица 1.

Издаден е втори Р. №П-22220320176301-003-001/23.10.2020г., с който е извършена корекция в таблица 2 на допуснати грешки при определяне на поредността на прихващане на изискуеми задължения с надвнесената от дружеството сума.

Доколкото жалбата към първият Р. е присъединена към настоящото производство, а вторият Р. не е оспорен заедно с поправения РА или самостоятелно, извършените поправки не са предмет на самостоятелно разглеждане. Р. е неразделна част от първоначалния РА.

Още в първата ревизия „К. Д.“ – Е. е декларирало, че основната му дейност е търговия на едро с други нехранителни потребителски стоки и търговия на едро с други стоки за домакинството. През ревизираните периоди е извършвало търговия чрез интернет платформа А., покупки от К. и продажби в С. на физически лица и отдаване на озвучителна техника на български контрагенти и доставка на LED екрани.

Установено е, че през данъчни периоди м. 11.2018 г., м. 12.2018 г. и м. 01.2019 г. „К. Д.“ – Е. е упражнило право на данъчен кредит в размер на 99 120,00 лв. по три фактури, издадени от [фирма] №0...42/30.11.2018 г. с предмет услуга, с ДО 220 000,00 лв. и ДДС 44 000,00 лв.; №0...68/28.12.2018 г. с предмет стока, с ДО 118 600,00 лв. и ДДС 23 720 лв. и №0...100/31.01.2019 г. с предмет стока, с ДО 157 000,00 лв. и ДДС 31 400,00 лв./ Предмет на доставките по фактурите са ЛЕД модули и услуги във връзка с доставката им.

При първата ревизия, приключила с отменения акт, на основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], обективирана с протокол №П-22221419066032-141-001/21.06.2019 г. При проверката е констатирано, че соченото за доставчик дружество е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган

по приходите. Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК. Проверяваното лице не е представило документи. При проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] е установено, че фактурите, предмет на проверката, са отразени в дневниците за продажби на дружеството за съответните периоди. До [фирма] има публикувани съобщения по реда на чл. 32 от ДОПК за връчване на документи и съобщения. Дружеството няма деклариран обект и складове, няма информация за притежавани активи. За 2018 г. [фирма] не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Проверявалото лице няма назначавани лица по трудови и извънтрудови правоотношения и същото е със задължения към бюджета в особено големи размери.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220319001441-040-001/12.04.2019 г., изготвено за целите на първата ревизия, от „К. Д.“ – Е. са изискани всички относими доказателства във връзка със спорните фактури, издадени от [фирма].

Представените в отговор от ревизираното лице документи са приобщени в настоящото производство по реда на ДОПК, а именно: процесните фактури; договор от 20.12.2018 г., сключен между [фирма] /доставчик/ и „К. Д.“ – Е. /купувач/ с предмет на доставка стоки по опис, неразделна част от договора, Анекс от 31.01.2019 г. към договора от 20.12.2018 г., съгласно който, страните се съгласяват договорът да бъде прекратен и сумите преведени на доставчика [фирма] да бъдат възстановени на купувача; справки от 1 до 6; оборотни ведомости; декларация - писмени обяснения.

Органите по приходите са установили, че не са представени доказателства за връщане от страна на [фирма] на сумата, преведена от „К. Д.“ – Е., като е констатирано, че няма данни за извършени корекции на ползвания от „К. Д.“ – Е. данъчен кредит. При проверка в дневниците за продажби и покупки съответно на доставчика и на получателя не са отразени кредитни известия към процесните фактури.

На „К. Д.“ – Е. е връчено второ ИПДПОЗЛ №Р-22220319001441-040-002/03.07.2019г., с което същото е уведомено за невъзможността да бъде намерен прекият му доставчик и е изискано съдействие за осъществяване на контакт с него.

На 16.09.2019г. в деловодството на НАП са представени документи по опис с вх. №53-00-1474#2/16.09.2019 г., в който е записано, че същите са във връзка с проверка №П-22221419066032-040-001. Посочено е от ревизиращите органи, че описът не е подписан и подпечатан, както и не е посочено лице, което е изготвило представените документи. Документите са изпратени чрез „Е.“, като за подател е посочено лицето Н. Е. /управител на [фирма] /.

Представени са копия на следните документи: процесните фактури и фактури, издадени от [фирма] на [фирма] за периодите от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г.; оборотна ведомост от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г. на [фирма]; баланс към 31.01.2019 г. на [фирма]; ОПР за периода от 01.11.2018 г. до 31.01.2019 г. на [фирма] Е.; главна книга, аналитичен и хронологичен регистър на сметки за периодите от 01.11.2018 г. до 31.01.2019 г. на [фирма]; банкови извлечения за плащане между [фирма] към ревизираното лице и между [фирма] и [фирма].

В описа е отбелязано, че са представени договор между [фирма] и „К. Д.“ – Е. и договор между [фирма] и [фирма], но такива липсват.

От приложената оборотна ведомост на [фирма] е установено, че липсват сметки, показващи наличен капитал, парични средства за осъществяване на дейността, сметки за дълготрайни материални активи /ДМА/ и сметки за материалните запаси /СМЗ/.

Фигурират единствено сметките, отразяващи задължения към доставчици, вземания от клиенти, разходи за материали и за външни услуги, както и сметка приходи от продажби на услуги.

От представените банкови извлечения е установено, че по издадените фактури към „К. Д.“ – Е. са получени преводи в периодите от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г., но в представените хронологии на стопанските операции и оборотна ведомост не е видно преводите да са отразени счетоводно.

Във връзка с гореизложеното, органите по приходите са направили заключение, че между [фирма] и „К. Д.“ – Е. не е налице доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. На основание чл. 68, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 и ал. 6, т. 1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано право на данъчен кредит в размер на 99 120,00 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

На основание чл. 175 от ДОПК с РА са начислени допълнително лихви в размер на 16 467,35 лв., като с Р. са коригирани на 8 017,35 лв.

РА ведно с Р. са оспорени по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред Директора на Дирекция "ОДОП" С., във връзка с която е постановено № 1786/27.11.2020г., с което са потвърдени.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-954/07.12.2020г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващото на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Според нормата на чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон сумата на данъка за стоките или услугите по облагаеми доставки, които доставчикът- регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При липса на реална доставка, не възниква данъчно събитие, респ. задължение за начисляване на данъка, а при неправомерно начисляване

на такъв, не се поражда право на данъчен кредит /чл. 70, ал. 5 от ЗДДС/.

Изводът за наличие или липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност. Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава 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. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за неизвършени реално доставки по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, данъчно задълженото лице следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. Доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирия субект, който е декларирал право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Затова, независимо че фактурите са издадени от доставчика и би могло да са изпълнени формалните изисквания за отразяване на фактурите в дневника за продажби на доставчика и в справката-декларация, то сами по себе си те не доказват, че удостоверените с тях доставки на услуги са действително осъществени, т.е. че съдържанието им съответства на обективната действителност.

Настоящият съдебен състав намира, че с оглед събраните в административното производство доказателства органът по приходите правилно е приел, че от страна на жалбоподателя не са представени убедителни доказателства за реално извършена доставка по процесните фактури с предмет ЛЕД модули и услуги във връзка с доставката им. Извод относно липсата на фактически възникнали и развили се облигационни отношения по доставка на LED модули Р4, следва след съпоставката между представените от жалбоподателя Договор от 20.11.2018 г. и Договор от 20.12.2018 г., сключени между ревизирия субект и доставчика [фирма]. От приложените от ревизираното лице доказателства е видно, че и двата договора за доставка са прекратени с

Анекси от 31.01.2019г. и изрично е договорено сумите, преведени от жалбоподателя във връзка с договорите да му бъдат възстановени. Само по себе си прекратяването на договорите е индикация за липса на изпълнение от страна на доставчика, респективно за липса настъпило данъчно събитие и основание за издаване на спорните фактури. Още повече, че от събраните по делото доказателства се установи, че такова възстановяване на суми не е направено, нито е отразено счетоводно в дневниците за продажби и покупки съответно на доставчика и на получателя с кредитни известия към процесните фактури.

Съдът счита, че липсват годни доказателства, удостоверяващи значимото за спора обстоятелство на предаване на стоките /място - търговски обект и движение на стоките - транспорт/, като способ за индивидуализация по смисъла на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД, доколкото притежаването на фактура не е достатъчно да обоснове, че действително отразената в същата стопанска операция се е състояла. Механизмът на осъществяване на доставките не се установява от доказателствата по преписката, доколкото единствено приложените фактури не разкриват данни за конкретно място на доставката, при липсата на съставени документи за приемо-предаването на стоките, както е описано в чл. 3, т. 1 от договорите. При извършената насрещна проверка не е установено доставчикът да разполага с търговски помещения, от които да извършва дейността си, а не са налице и данни за нает персонал, който да стори това.

Освен това, фактическото притежание и предаване на процесните стоки е от значение за целите на данъчното облагане и конкретно за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Следва да се има предвид, че установяването на действителния изпълнител е толкова съществено обстоятелство, каквото и обстоятелството, че жалбоподателят е действителният получател на стоките по аргумент на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. Всичко това мотивира извод, че фактическо движение на стоки от процесния вид не се е състояло. В тази връзка оспорващият, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е длъжен да установи по несъмнен начин освен вида и стойността на документираните доставки, така също и тяхното действително приемане, което не е сторено.

Ето защо, съдът споделя изводите на ревизиращите органи, че съдържащите се по преписката документи не доказват извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Е. Л Т.“. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на

установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 3601.37 лева /при материален интерес 107 137.35 лева/, съобразно чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „К. Д.“ – Е. – [населено място], представлявано от управителя Д. М. чрез адвокат С. С. срещу Ревизионен акт № Р-22220320000339-091-001/01.09.2020г. и Ревизионен акт № П-22220320160142-003-001/12.10.2020г. за поправка на РА, поправени с Ревизионен акт № П-22220320176301-003-001/23.10.2020г. за поправка на РА, издадени от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. – ръководител на ревизията, потвърдени с Решение № 1786/27.11.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 99 120,00 лв. и са начислени лихви общо в размер на 8 017,35 лв., вследствие на непризнато право на данъчен кредит за отделните данъчни периоди от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г.

ОСЪЖДА „К. Д.“ – Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. М. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 3601.37 /три хиляди шестстотин и един/ лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

