

РЕШЕНИЕ

№ 316

гр. София, 18.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 16.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Христо Минев

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **3334** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица] и адрес по чл.8 от ДОПК [населено място], [улица], представявано от управителя А. Ф. Типов, чрез процесуален представител адв. Н. Г. от САК, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220618002083-091-001/20.11.2018г., издаден съвместно от Т. Б. Г. – възложил ревизията, и В. В. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 217/05.02.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”.

С оспорения РА са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 54 079.67лв. и са определени лихви за забава в размер на 14 726.73лв., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в данъчни периоди м. 11 2014г. до м.01.2015г., м.03.2015г., м.07.2015г., от м.10.2015г. до м.03.2016г., м.07.2016г. и от м.10.2016г. до м. 11.2016г.

В жалбата се твърди нищожност на Решение №217 на Директора а ОДОП, тъй като било връчено преди датата на издаването му, според датата поставена на Решението.

Твърди се също, че РА е незаконосъобразен и неправилен поради противоречие с материалния закон и допуснати съществени процесуални нарушения. Не са спазени принципите на законност, обективност и служебно начало. Ревизиращият орган не е

преценил всички доказателства, вкл. и представените от жалбоподателя възражения. Незаконосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, като се твърди, че не са събрани доказателства в подкрепа на констатациите описани в РА. Жалбоподателят твърди, че направените констатации при ревизията, при които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68 ЗДДС и чл.69 ЗДДС, поради извода, че няма реално извършена доставка по чл.6-9 от ЗДДС, са неоснователни. Оспорването се поддържа от представител по пълномощие адв. С.П., която представя писмени бележки. Претендира присъждането на разноски по представения списък за адвокатско възнаграждение на адв.Г. и внесен депозит за възнаграждение на вещо лице.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП-С. чрез процесуалния си представител юрк. Т.-П. оспорва жалбата като неоснователна. В последното по делото заседание ответникът не изпраща представител.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството. Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220618002083-020-001/11.04.2018г., връчена по електронен път на 23.04.2018г., изменена със заповеди: №Р-22220618002083-020-002/20.07.2018г. и №Р-22220618002083-020-003/21.08.2018г., издадени от Т. Б. Г. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.11.2014 г. до 30.11.2016 г. Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1,т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията. На проверявания данъчен субект в съответствие с изискванията на чл. 113, ал. 2 ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия по електронен път на 11.04.2018г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220618002083-092-001/09.10.2018г., връчен на 23.10.2018г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК ревизираното дружество е подало писмено възражение. Същото е разгледано от органите по приходите по същество и е прието за неоснователно. Ревизията приключва с РА № Р-22220618002083-091-001/20.11.2018г., издаден от Т. Б. Г. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган възложил ревизията, и В. В. В. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на проверяваното дружество по електронен път на 26.11.2018г. Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ с жалба, вх.№ 53-06-8643/03.12.2018г. по регистъра на ТД на НАП - С.. С Решение № 217/05.02.2019г.,при преценка допустимостта на жалбата е установено, че с ревизионният акт не е извършена корекция на декларираните данни за данъчни периоди: м. 02.2015 г., от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г., от м. 08.2015 г. до м. 09.2015 г., от м. 04.2016 г. до м. 06.2016 г. и от м. 08.2016 г. до м. 09.2016 г. Предвид това е прието, че за жалбоподателя не е налице правен интерес от оспорване на акта в тази част, жалбата в тази част се явява недопустима и производството по нея е било прекратено. Преценено е че е налице хипотезата на чл.

88, ал. 1, т. 3 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/, приложима субсидиарно по силата на §2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК. РА е потвърден в частта относно установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 11 2014г. до м.01.2015г., м.03.2015г., м.07.2015г., от м.10.2015г. до м.03.2016г., м.07.2016г. и от м.10.2016г. до м. 11.2016г.

В хода на ревизията е установено, че декларираната дейност на дружеството през ревизирания период е строителство, ремонт и довършителни работи по сгради. Освен тази дейност от м.09.2015г. до м.05.2016г. дружеството е развивало и мобилна кухня на територията на обл.П. и от м.05.2016г. до м.09.2016г., на територията на к.к. Слънчев бряг. Констатирано е че към момента на издаване на Решението, дружеството жалбоподател е извършвало дейност като електронен магазин в [населено място] обл.Р., за строителни материали и аксесоари – бои, мазилки и железария. На ревизираното дружество са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ - №Р-22220618002083-040-001/16.05.2018 г., №Р-22220618002083-040-002/13.09.2018 г. и №Р-22220618002083-040-003/28.09.2018 г., с които е изискал документи, справки и др. за процесните доставки. В отговор доказателства са представени с придружителни писма.

В хода на ревизията е установено, че основните клиенти на [фирма] са получатели по фактури за услуги /СМР/. Съгласно дадени в хода на друго контролно производство писмени обяснения, от м. 09.2015г. строителната дейност на дружеството е съсредоточена изцяло на територията на [населено място], като е свързана с преустройството на сграда, находяща се в [населено място], [улица] по основен договор с възложител [фирма], ЕИК[ЕИК], а от м. 06.2016г. дружеството е основен изпълнител на довършителни дейности на сграда с възложители [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е констатирано, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури на [фирма], [фирма] и [фирма].

1. При насрещната проверка на [фирма] до дружеството е било изготвено ИПДПОЗЛ с №П-22001418097768040-001/11.09.2018 г., връчено по реда на чл. 30, ал. 6, във връзка с чл. 29, ал. 4 от ДОПК - чрез активиране на 11.09.2018г. на електронната препратка към съобщение за електронно връчване на документи. В указания срок и до издаване на РД и РА не са били представени никакви документи. За насрещната проверка е съставен протокол №П-22001418097768/28.09.2018г.

Органът по приходите е приел за установено, че считано от 15.06.2018г., [фирма] е регистрирано, на основание чл. 176 от ЗДДС. По отношение на фактура №571/28.12.2014г., включена в дневника за покупки на ревизираното лице, е посочено, че [фирма] я е отразило в дневника за продажби и в справката-декларация за данъчен период м. 12.2014г. През същия период [фирма] е включило в дневника за продажби и кредитно известие /КИ/ с №570/20.12.2014г., издадено на [фирма] със същите стойности на данъчната основа и начисления данък като по фактура №571/28.12.2014г. Освен това, в дневника за продажби за данъчен период м.11.2014г. [фирма] е включило и фактура №560/17.11.2014г., издадена на [фирма], отново със същите стойности. Констатирано е че нито фактура №560/17.11.2014г. обаче, нито КИ №570/20.12.2014г. са намерили отражение в дневниците за покупки на [фирма] през данъчните периоди на издаването им или през някой от следващите данъчни периоди. Във връзка с горното, на ревизираното лице е било връчено ИПДПОЗЛ

№Р-22220618002083-040-003/28.09.2018г., с което са изискани копия на фактури №560/17.11.2014г. и №571/28.12.2014г. и КИ №570/20.12.2014г. В отговор дружеството е представило само фактура №571/28.12.2014г., като е декларирало, че не разполага с фактура №560/17.11.2014г. и с КИ №570/20.12.2014г. Във фактура №571/28.12.2014г. като основание е посочено „комплексно почистване“. Приложен е фискален бон за плащане в брой. Не са представени други документи - договори, приемо-предавателни протоколи и пр.

2. Извършена е насрещна проверка и на [фирма], приключила с Протокол №П-22221518097773-141-001/07.11.2018г. Констатирано е било, че дружеството е deregистрирано, считано от 04.08.2016г., на основание чл. 176 от ЗДДС. Същото е включило издадените на [фирма] фактури №23/26.03.2015г. и №[ЕГН]/30.11.2015г. в дневника за продажби и справката-декларация за съответния данъчен период. В хода на насрещната проверка до [фирма] е било изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221518097773-040-001/31.08.2018г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В отговор документи и обяснения не са били представени на проверяващите.

3. Извършена е насрещна проверка и на [фирма], за резултатите от която е съставен протокол №П-22220618097763-141-001/07.11.2018г. Към събраните доказателства е цитиран протокол №П-22220618097763-ППД-001/04.07.2018г., с който са приобщени резултатите от извършена предходна насрещна проверка на [фирма], приключила с протокол №П-22220617149285-141-001/27.09.2017г. При тази насрещна проверка от [фирма] са изискани доказателства за реалността на документираните от дружеството СМР с получател [фирма].

В отговор [фирма] е представило част от изисканите документи, като управителят изрично е декларирал, че дружеството не разполага с необходимите ресурси за извършване на услугите, поради което са използвани подизпълнители, както следва: - [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактура №527/26.11.2014г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №149/23.01.2015г. и №160/27.01.2015г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №69/28.10.2015г., №70/30.10.2015г., №135/08.12.2015г., №141/14.12.2015г., №167/11.01.2016г., №168/12.01.2016г. и №169/13.01.2016г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №2032/23.02.2016г. и №2033/25.02.2016г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №[ЕГН]/09.07.2016г., №[ЕГН]/10.07.2016г., №2000000090/11.07.2016г., №[ЕГН]/12.07.2016г., №[ЕГН]/06.10.2016г., №2000000122/06.10.2016г., №[ЕГН]/07.10.2016г., №[ЕГН]/10.10.2016г. и №[ЕГН]/11.10.2016г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №54/24.11.2016г., №57/25.11.2016г., №59/28.11.2016г. и №62/30.11.2016г.

В хода на настоящата насрещна проверка до [фирма] е изготвено ИПДПОЗЛ с №П-22220618097763-ОРП-001/13.09.2018г., връчено лично на управителя на дружеството. Изискани са били идопълнителни документи, отделно от представените в хода на предходната насрещна проверка, в това число конкретно по доставките от предходните доставчици. Такива не са били представени.

Ревизиращият екип е предприел действия по извършване на насрещни проверки на предходните доставчици на [фирма] - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на тези насрещни проверки не е осъществен контакт с представители на нито едно от дружествата, въпреки издирването им на известните на НАП адреси за кореспонденция /в т. ч. електронни/. След проверка в информационния масив на НАП ревизиращият орган е установил, че посочените предходни доставчици са с

характеристиките на „липсващ търговец“ - лицата са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация, на основание установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС; не удържат и не внасят никакви задължителни осигурителни вноски и данъци върху доходите на физически лица; не разполагат с никаква техническа, технологична и/или кадрова обезпеченост да извършват каквито и да е доставки, като в същото време през периодите на регистрацията си по ЗДДС издават десетки и стотици фактури на различни получатели на значителни стойности и начислен ДДС; предходните доставчици /както и самите те/ са лица от списъка на „рискови субекти“ на НАП и пр.

Тъй като посочените предходни доставчици не са били намерени, с ИПДПОЗЛ с №Р-22220618002083-040-002/13.09.2018г. от ревизираното лице са изискани подробни данни и информация касателно доставките. В отговор е постъпила декларация, че, освен [фирма], другите изброени в искането дружества са непознати и за тях не могат да бъдат дадени никакви сведения.

След анализ на събраните доказателства ревизиращият екип приема, че по процесните фактури не са извършени реални доставки, неправомерно е ползван данъчен кредит. Предвид изложеното ревизиращият орган е заключил, че по издадените от [фирма], [фирма] и [фирма] фактури не е налице доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие, съгласно чл. 25 от ЗДДС. Прието е, че по доставките на [фирма] е налице т. нар. „относителна субективна симулация“, т. е. [фирма], притежаващо съответната обезпеченост, със собствени сили и средства е извършило СМР. По другите доставки - на [фирма] и [фирма], според него е налице абсолютна симулация на доставка, т. е. услугите не са извършени въобще и счита, че ревизираното лице е знаело, че участва в данъчна измама. В резултат органът по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури на [фирма], [фирма] и [фирма], на основание чл. 68 ал. 1 т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС.

По делото е приета съдебно-счетоводна експертиза, в заключението на която е даден отговор на четирите поставени въпроса както следва:

1. Жалбоподателят [фирма] е ползвал данъчен кредит в размер на 400.00 лева по фактура № [ЕГН]/28.12.2014г. с данъчна основа 2000.00 лева издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Доставчикът [фирма], ЕИК[ЕИК] е включил фактура № [ЕГН]/28.12.2014г., с данъчна основа 2000.00 лева и ДДС 400.00 лева в дневника за продажби и в подадената справка-декларация за данъчен период 01.12.2014г. - 31.12.2014г.

2. От ТД на НАП С. с писмо изх. № 29-05-249/06.12.2019г. до АССГ е изпратено заверено копие на протокол за извършена насрещна проверка №П22221518097773-141-001/07.11.2018г. на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. От текста на протокола се установява, че дружеството [фирма] е било регистрирано по ЗДДС на 21.02.2014г. и е deregистрирано на 04.08.2016г. Установено е при извършената служебна проверка, че фактури с №23/26.03.2015г. и №[ЕГН] от 30.11.2015г., издадени от [фирма] с получател [фирма] са включени в подадените от проверяваното лице дневници за продажби за съответния период. В досието на дружеството се намират Протоколи за извършени оперативни проверки с № 0215610 от 11.03.2015г. и с № 017802 от 24.06.2015г./т.е. около датите на издаването на фактурите с получател [фирма] видно от които по това време [фирма] е стопанисвало заведение за хранене

/ресторант/ находящ се в [населено място], бул. "8-ми декември" №45.

В хода на насрещната проверка до [фирма] е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с № П-22221518097773-040-001 от 31.08.2018г. Тъй като ревизираното лице [фирма] не представя абсолютно никакви документи, свързани с получените от проверяваното лице доставки, послужили като основание за издаването на цитираните по-горе фактури, на основание чл.183 от ГПК, субсидиарно приложим на основание параграф 2 от ДОПК, с цитираното ИПДПОЗЛ от проверяваното лице е изискано да осигури достъп на проверяващия орган по приходите до наличните при него доказателства за реалността на фактурираните доставки... Нито в указания в Искането срок, нито до момента на съставянето на експертизата, [фирма] не осигурява достъп до търговската и счетоводната си документация, нито представя каквито и да било доказателства, че реално е извършило фактурираните от него доставки на стоки и/или услуги.

3. За ревизирания период от [фирма] са осчетоводени фактури за извършени СМР, издадени от доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК], по които е отказан данъчен кредит, както следва:

За данъчен период м.11.2014г. фактура №28/28.11.2014г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 10 180.00лева и ДДС 2 036.00лева, за данъчен период м.01.2015г. фактура №29/15.01.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 4 800.00лева и ДДС 960.00лева, за данъчен период м.01.2015г. фактура №31/30.01.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 000.00лева и ДДС 1 400.00лева, за данъчен период м.07.2015г. фактура №33/14.07.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 16 000.00лева и ДДС 3 200.00лева, за данъчен период м.10.2015г. фактура №34/28.10.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 10 500.00лева и ДДС 2 100.00лева, за данъчен период м.10.2015г. фактура №36/30.10.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 895.00лева и ДДС 1 779.00лева, за данъчен период м.12.2015г. фактура №38/17.12.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 850.00лева и ДДС 1 570.00лева, за данъчен период м.12.2015г. фактура №39/18.12.2015г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 10 500.00лева и ДДС 2 100.00лева, за данъчен период м.01.2016г. фактура №41/11.01.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 100.00лева и ДДС 1 620.00лева, за данъчен период м.01.2016г. фактура №42/12.01.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 100.00лева и ДДС 1 620.00лева, за данъчен период м.01.2016г. фактура №43/13.01.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 6 700.00лева и ДДС 1 340.00лева, за данъчен период м.02.2016г. фактура №44/23.02.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 000.00лева и ДДС 1 600.00лева, за данъчен период м.02.2016г. фактура №45/25.02.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 000.00лева и ДДС 1 400.00лева, за данъчен период м.03.2016г. фактура

№46/07.03.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 900.00лева и ДДС 1 580.00лева, за данъчен период м.03.2016г. фактура №48/07.03.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 900.00лева и ДДС 1 580.00лева, за данъчен период м.07.2016г. фактура №50/11.07.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 000.00лева и ДДС 1 600.00лева, за данъчен период м.07.2016г. фактура №51/11.07.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 000.00лева и ДДС 1 600.00лева, за данъчен период м.07.2016г. фактура №52/12.07.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 000.00лева и ДДС 1 600.00лева, за данъчен период м.10.2016г. фактура №55/06.10.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 980.00лева и ДДС 1 596.00лева, за данъчен период м.10.2016г. фактура №56/06.10.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 200.00лева и ДДС 1 640.00лева, за данъчен период м.10.2016г. фактура №57/07.10.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 190.00лева и ДДС 1 638.00лева, за данъчен период м.10.2016г. фактура №58/10.10.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 770.00лева и ДДС 1 554.00лева, за данъчен период м.10.2016г. фактура №59/11.10.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 350.00лева и ДДС 1 470.00лева, за данъчен период м.11.2016г. фактура №62/03.11.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 150.00лева и ДДС 1 630.00лева, за данъчен период м.11.2016г. фактура №63/04.11.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 950.00лева и ДДС 1 590.00лева, за данъчен период м.11.2016г. фактура №64/07.11.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 8 100.00лева и ДДС 1 620.00лева, за данъчен период м.11.2016г. фактура №65/08.11.2016г. с доставчик [фирма] с данъчна основа 7 550.00лева и ДДС 1 510.00лева, или общо стойността на данъчната основа на всички описани фактури е 232 665.00лева, и ДДС 46 533.00лева.

Данъчната основа по фактурите е осчетоводена по счетоводна сметка 602 – Разходи за външни услуги. Посочените във фактурите ДДС е начислен по счетоводна сметка 4531 – начислен данък за покупките.

Към част от процесните фактури издадени от доставчика [фирма] са приложени договори, от предмета на които е видно, че дейностите са за обект в [населено място], [улица]. Общата стойност на тези фактури е 134994.00лева, в т.данъчна основа 112495.00лева и ДДС 22 499.00лева. Опис на тези фактури е приложен към заключението в табличен вид.

Към останалите фактури, издадени от [фирма] и приложени към преписката няма приложени договори, приемо-предавателни протоколи, протоколи обр.19 за извършени СМР, поради което експертизата не може

да определи обектите за които са били фактурирани СМР.

От извършената проверка на съставените счетоводни записвания от жалбоподателя [фирма] съгласно представените систематични кореспонденции по сметка 411 – Клиенти за клиент [фирма] е установено, че за периода 01.11.2014г.-30.11.2016г., фактурираните от жалбоподателя услуги възлизат на обща стойност 659 580.87 лева, в т.ч. Начислен ДДС на продажбите 100 346.81 лв/сметка 4532/, Приходи от продажба на услуги 501 734.09 лв/сметка 703/, Приходи за бъдещи периоди 57 499.97 лв /сметка 751/

Съставено е и счетоводно записване за закриване на вземането от клиента [фирма] /кредит сметка 411-Клиенти/, със сумата платена по банков път в размер на 659 580.87 лв., срещу дебитиране на счетоводна сметка 503-Разплащателна сметка в лева, IBAN [банкова сметка].

Жалбоподателят [фирма] в качеството на Изпълнител е сключил Договор от 15.02.2016г. с Възложителя – [фирма], като предмет на договора е: „Изпълнителят приема и се задължава да произведе, достави и монтира в завършен вид обект Допълнително парково осветление и всички останали осветителни тела – [населено място], [улица]. Цената на договора е 29 602.38 лева. Други договори с клиента [фирма] не са приложени към съдебната преписка и не са представени на експертизата.

4. До датата на представяна на експертното заключение не е била извършена проверка в счетоводствата на доставчиците. Приложените към съдебната преписка доказателства, събрани в хода на ревизията не са достатъчни за изготвяне на аргументиран отговор на въпроса, „какви документи са налични по посочените доставки, кога е извършено плащане по тях, налице ли са материална, техническа обезпеченост на доставчиците за извършване на посочените доставки, извършени ли са последващи доставки ?“

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи: Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе

констатации, че атакуваният РА № Р-22220618002083-091-001/20.11.2018г., е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидените форма и съдържание съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. 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. Видно от приложеното копие на процесния РА № Р-22220618002083-091-001/20.11.2018г., същият е подписан с електронни подписи. С оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и на лицата, издали РД и ЗВР, от които се установява, че са подписани с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.16 ЗЕДЕП.

Ревизиращият орган е отказал право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], като е приел, че по тях няма реално осъществени сделки.

Този извод е правилен.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл.69,ал.1,т.1 от ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. чл.68, ал.2 от ЗДДС. Следователно за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл.6, ал.1 и чл.9 ал.1 от ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл.71, т.1 ЗДДС документи. В този смисъл е и константната практика на ВАС и СЕС - за да е налице право на

приспадане на данъчен кредит е необходимо наличието на две кумулативно дадени предпоставки - стоките да са били доставени или услугите – извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура. В т.30 от Решение на СЕС от 31.01.2013г., постановено по дело С-642/11 се казва, че „в съответствие с членове 167 и 63 от Директива 2006/112 правото на приспадане на начислен ДДС по принцип е свързано с действителното извършване на облагаема сделка”, а в т. 44 е заявено, че „принципът на данъчен неутралитет допуска на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение че липсва облагаема сделка”.

Съобразно константната практика на ВАС доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката - материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране - протоколи за приемане на работата, доказателства за осчетоводяване и начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Липсата на която и да е от двете групи доказателства обуславя нереалност на фактурираната доставка и непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Извършената насрещна проверка на доставчика [фирма] установява, че това дружество е deregистрирано по ЗДДС на 15.06.2018г.

По отношение на фактура №571/28.12.2014 г., включена в дневника за покупки на ревизираното лице, е посочено, че [фирма] я е отразило в дневника за продажби и в справката-декларация за данъчен период м. 12.2014г. През същия период [фирма] е включило в дневника за продажби и кредитно известие /КИ/ с №570/20.12.2014г., издадено на [фирма] със същите стойности на данъчната основа и начисления данък като по фактура №571/28.12.2014г. Освен това, в дневника за продажби за данъчен период м.11.2014г. [фирма] е включило и фактура №560/17.11.2014г., издадена на [фирма], отново със същите стойности. Нито фактура №560/17.11.2014г. обаче, нито КИ №570/20.12.2014г. са намерили отражение в дневниците за покупки на [фирма] през данъчните периоди на издаването им или през някой от следващите данъчни периоди.

Във връзка с горното, на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ №P-22220618002083-040-003/28.09.2018г., с което са изискани копия на

фактури №560/17.11.2014г. и №571/28.12.2014г. и КИ №570/20.12.2014г. В отговор дружеството е представило само фактура №571/28.12.2014г., като е декларирало, че не разполага с фактура №560/17.11.2014г. и с КИ №570/20.12.2014г. Във фактура №571/28.12.2014г. като основание е посочено „комплексно почистване“. Приложен е фискален бон за плащане в брой. Не са представени други документи - договори, приемо-предавателни протоколи и пр. Не са представени и каквито и да било доказателства дори за обекта който се твърди, че е бил почистван, за да е възможно да се установи неговото местонахождение, площ и в какво се изразява именно „комплексното почистване“ на обекта. Липсват данни кога е било извършено почистването, от колко лица, използвани ли са технически средства за това, препарати и т.н.

Всъщност няма данни за действително извършвана стопанска дейност от този доставчик, освен издаването на данъчни фактури. Анализът на събраните по делото доказателства установява, че правилно ревизиращият екип и решаващият орган са приели, че по процесната фактура не са осъществени реални сделки.

При извършена насрещна проверка на [фирма] е констатирано, че дружеството е deregистрирано, считано от 04.08.2016г., на основание чл.176 от ЗДДС. Същото е включило издадените на [фирма] фактури №23/26.03.2015г. и №[ЕГН]/30.11.2015г. в дневника за продажби и спарвка-декларация за съответния данъчен период. В хода на насрещната проверка до [фирма] е изготвено ИПДПОЗЛ № П22221518097773-040-001/31.08.2018г., надлежно връчено на дружеството. Документи и обяснения не са били представени на проверяващите. П доставките на [фирма] не са били ангажирани доказателства за тяхната действителност. Не е установен какъв е техния предмет, за какво се отнасят и каква е връзката им с извършваните от ревизираното лице облагаеми доставки. Следва да се отчете и факта, че към м.03.2015г. дейността на [фирма] е била стопанисване на ресторант, като в дружеството е имало назначен на трудов договор само лица на длъжност „готвач“, „сервитьор“ и „барман“. За съдът липсва каквато и да било относимост на тези лица със строително-монтажните работи извършвани от „Каза Д. С.“.

По извършената насрещна проверка на [фирма] е съставен протокол №П-22220618097763-141-001/07.11.2018г. Към събраните доказателства е цитиран протокол №П-22220618097763-ППД-001/04.07.2018г., с който са приобщени резултатите от извършена предходна насрещна проверка на [фирма], приключила с протокол №П-22220617149285-141-001/27.09.2017г. При тази насрещна проверка от

[фирма] са изискани доказателства за реалността на документираните от дружеството СМР с получател [фирма].

В отговор [фирма] е представило част от изисканите документи, като управителят изрично е декларирал, че дружеството не разполага с необходимите ресурси за извършване на услугите, поради което са използвани подизпълнители, както следва: - [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактура №527/26.11.2014г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №149/23.01.2015г. и №160/27.01.2015г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №69/28.10.2015г., №70/30.10.2015г., №135/08.12.2015г., №141/14.12.2015г., №167/11.01.2016г., №168/12.01.2016г. и №169/13.01.2016г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №2032/23.02.2016г. и №2033/25.02.2016г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №[ЕГН]/09.07.2016г., №[ЕГН]/10.07.2016г., №20000000090/11.07.2016г., №[ЕГН]/12.07.2016г., №[ЕГН]/06.10.2016г., №20000000122/06.10.2016г., №[ЕГН]/07.10.2016г., №[ЕГН]/10.10.2016г. и №[ЕГН]/11.10.2016г.; [фирма] с ЕИК[ЕИК] по фактури: №54/24.11.2016г., №57/25.11.2016г., №59/28.11.201 г. и №62/30.11.2016г.

В хода на настоящата насрещна проверка до [фирма] е изготвено ИПДПОЗЛ с №П-22220618097763-ОРП-001/13.09.2018г., връчено лично на управителя на дружеството. Изискани са допълнителни документи, отделно от представените в хода на предходната насрещна проверка, в това число конкретно по доставките от предходните доставчици. Такива не са били представени.

Ревизиращият екип е предприел действия по извършване на насрещни проверки на предходните доставчици на [фирма] - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В хода на тези насрещни проверки не е осъществен контакт с представители на нито едно от дружествата, въпреки издирването им на известните на НАП адреси за кореспонденция /в т. ч. електронни/. След проверка в информационния масив на НАП ревизиращият орган е установил, че посочените предходни доставчици са с характеристиките на „липсващ търговец“ - лицата са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация, на основание установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС; не удържат и не внасят никакви задължителни осигурителни вноски и данъци върху доходите на физически лица; не разполагат с никаква техническа, технологична и/или кадрова обезпеченост да извършват каквито и да е доставки, като в същото време през периодите на регистрацията си по ЗДДС издават десетки и стотици фактури на различни получатели на значителни стойности и начислен ДДС; предходните доставчици /както и самите те/

са лица от списъка на „рискови субекти“ на НАП и пр.

Тъй като посочените предходни доставчици не са били намерени, с ИПДПОЗЛ с №Р-22220618002083-040-002/13.09.2018г. от ревизираното лице са изискани подробни данни и информация касателно доставките. В отговор е постъпила декларация, че, освен [фирма], другите изброени в искането дружества са непознати и за тях не могат да бъдат дадени никакви сведения.

Представените както в хода на ревизионното производство, така и пред настоящата инстанция доказателства не опровергават изводите на органите по приходите и не доказват реалността на фактурираните услуги.

Съгласно заключението на съдебно-счетоводната експертиза не са направени констатации различни от изложените в РА.

Експертът установява, че жалбоподателят [фирма] е ползвал данъчен кредит в размер на 400.00лева по фактура № [ЕГН]/28.12.2014г., с данъчна основа 2000.00лева, издадена от [фирма].

Относно фактурите издадени от [фирма] № 23/26.03.2015г. и № [ЕГН]/30.11.2015г., с получател [фирма], експерта е установил че въпреки изготвеното Искане /ИПДПОЗЛ № П-22221518097773-040-001 от 31.08.2018г. изготвено в хода на насрещната проверка на [фирма], дружеството не е представило каквито и да било документи свързани получените от проверяваното лице доставки, послужили за издаване на вече описаните фактури. Същото дружество не е осигурило достъп до търговската и счетоводната си документация, нито представя доказателства, че реално е извършило фактурираните от него доставки на стоки и/или услуги.

Относно фактурите издадени от [фирма], по които е отказано право на данъчен кредит – общо 28 на брой, описани по-горе от №28 до №65 в експертизата/ в табличен вид/, се установява, общата стойност на данъчната основа, която е 232 665.00лева и ДДС в размер на 46 533.00лева.

Констатирано е че към част от процесните фактури издадени от доставчика [фирма] са приложени договори, от предмета на които се установява, че дейностите са за обект в [населено място], [улица], като общата стойност по тези фактури е 134 994.00лева, в т.ч. данъчна основа 112 495.00лева и ДДС 22 499.00лева. Опис на тези фактури е приложен в табличен вид към изготвената експертиза.

Към останалите фактури, издадени от [фирма] и приложени към преписката няма приложени договори, приемо-предавателни протоколи, протоколи обр.19 за извършени СМР, поради което експертизата не може

да определи обектите за които са били фактурирани СМР.

От извършената проверка на съставените счетоводни записвания от жалбоподателя [фирма] съгласно представените систематични кореспонденции по сметка 411 – Клиенти за клиент [фирма] е установено, че за периода 01.11.2014г.-30.11.2016г., фактурираните от жалбоподателя услуги възлизат на обща стойност 659 580.87 лева, в т.ч. Начислен ДДС на продажбите 100 346.81 лв/сметка 4532/, Приходи от продажба на услуги 501 734.09 лв/сметка 703/, Приходи за бъдещи периоди 57 499.97 лв /сметка 751/

Съставено е и счетоводно записване за закриване на вземането от клиента [фирма] /кредит сметка 411-Клиенти/, със сумата платена по банков път в размер на 659 580.87 лв., срещу дебитиране на счетоводна сметка 503-Разплащателна сметка в лева, IBAN [банкова сметка].

Жалбоподателят [фирма] в качеството на Изпълнител е сключил Договор от 15.02.2016г. с Възложителя – [фирма], като предмет на договора е: „Изпълнителят приема и се задължава да произведе, достави и монтира в завършен вид обект Допълнително парково осветление и всички останали осветителни тела – [населено място], [улица]. Цената на договора е 29 602.38 лева. Други договори с клиента [фирма] не са приложени към съдебната преписка и не са представени на експертизата.

До датата на представяна на експертното заключение не е била извършена проверка в счетоводствата на доставчиците. Приложените към съдебната преписка доказателства, събрани в хода на ревизията не са достатъчни за изготвяне на аргументиран отговор на въпроса, „какви документи са налични по посочените доставки, кога е извършено плащане по тях, налице ли са материална, техническа обезпеченост на доставчиците за извършване на посочените доставки, извършени ли са последващи доставки?

За да е налице реална доставка не е достатъчно само документалното оформяне на същата – договори, фактури, приемателни протоколи и осчетоводяване. Правилното осчетоводяване и плащане се потвърждава от заключението на съдебно-счетоводната експертиза, но само по себе си това не е доказателство за реалност. Основополагащ е фактът, дали посочения във фактурите доставчик е могъл реално да извърши договорените услуги. А доказателствата по делото еднозначно сочат, че [фирма] не е притежавал кадрови потенциал за осъществяване на сочените услуги. По доставките на [фирма] управителят е декларирал в друго производство за същите доставки, че фактическите изпълнители на СМР са: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

След проверка в информационната система на НАП настоящата

инстанция констатира, че цитираните предходни доставчици нямат нужния кадрови ресурс да извършат процесните услуги. В [фирма] е имало назначени лица на длъжност „работник строителство“, „организатор реклама“, „технически секретар“ и „куриер“, но за същите не са внасяни осигурителни и здравни вноски и в тази връзка не се доказва реално положен труд от субекта. Във [фирма] е имало назначено на трудов договор едно лице на длъжност „машинен оператор шиене“ при декларирана от дружеството дейност - „Производство на горно облекло“. Във [фирма] е имало назначено също едно лице на длъжност „технически организатор“ при основна дейност на дружеството - „Фризьорски и козметични услуги“, а в [фирма] е имало назначени три лица на длъжност „продавач консултант“ и „шофьор на лек автомобил“ в декларирана дейност - „Търговия на дребно с други нехранителни стоки“. За същите лица не са подавани декларации образец 1 и образец 6 и не са внасяни осигурителни и здравни вноски. [фирма] и [фирма] не са разполагали с назначени по трудови правоотношения лица. Никой от предходните доставчици не е подал справка по чл. 73 от **Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/** за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения.

От горното следва, че сочените за фактически изпълнители [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не доказват нужния кадрови потенциал да извършат услугите, за които ревизираното дружество е ползвало право на данъчен кредит. Според настоящата инстанция, предвид предмета по спорните фактури, въпросът за кадровата обезпеченост е от основно значение за установяване реалността на доставките. В случая не се доказва, че посочените за фактически изпълнители субекти са разполагали със съответния ресурс. Независимо дали има съставени и представени договори и протоколи, същите служат единствено за документиране на работата /услугата/, но не и за доказване възможността фактически тя да бъде извършена от конкретния доставчик.

Не се доказва и произхода и вида на вложените материали, което обстоятелство е констатирано и от ревизиращия орган. Както последният е посочил в РА, от ревизираното дружество изрично са изискани информация и документи за вложени материали по договори за СМР, сключени с [фирма], тъй като в представените договори е отразено, че материалите са за сметка на възложителя /т. е. на [фирма] Е./. Такива доказателства не са представени както в хода на ревизията, така и с жалбата.

Нормата на чл. 69, ал. 1 ЗДДС регламентира изискването доставките да са

свързани с облагаемата икономическа дейност на получателя. В своята практика ВАС нееднократно е посочвал, че преценката доколко получените доставки са за извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки по смисъла на чл. 69, ал. 1 ЗДДС следва да се прави към момента на извършването им и във връзка с реално осъществяваната икономическа дейност на регистрираното лице, а не с оглед хипотетичната възможност да се осъществява всяка незабранена от закона дейност. Следователно фактурираните услуги не са използвани от ревизираното дружество за целите на извършвани от него лице облагаеми доставки, което е нарушение на изискванията на чл.69, ал.1 ЗДДС.

Въз основа на гореизложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, но доколкото такова не е било поискано, съдът намира, че не следва да го присъжда. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 74 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22220618002083-091-001/20.11.2018г., потвърден с Решение № 217/05.02.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, в обжалваните части, с които са установени задължения по ЗДДС, в размер на 54 079.67лв. и са определени лихви за забава в размер на 14726.73лв.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

