

РЕШЕНИЕ

№ 6474

гр. София, 18.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 29.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **9461** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба вх. № 53-04-713 от 28.06.2019 г., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221218003512-091-001/28.01.2019 г., издаден от Р. Г. Я. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 745/30.04.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон, тъй като били налице реално осъществени облагаеми доставки. Счита, че не е налице недобросъвестно поведение от негова страна. Подробни съображения излага в писмени бележки. Претендира разноските по делото.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221218003512-020-001/18.06.2018 г., връчена по електронен път на 20.06.2018 г., изменена със ЗВР № Р-22221218003512-020-002/10.09.2018 г. и № Р-22221218003512-020-003/ 17.10.2018 г., издадени от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД

на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.11.2013 г. до 28.02.2017 г. Срокът за извършване на ревизията е до 20.11.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2222121 80035 12-092-001/05. 12.2018 г. връчен на 02.01.2019 г. по електронен път. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, и не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221218003512-091-001/28.01.2019 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 05.02.2019 г. С жалба вх. № 53-06-1829 от 19.02.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-374 от 26.02.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП - С. е оспорен РА по административен ред.

С решение № 745/30.04.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, оспореният РА е потвърден. Решението е връчено на 12.06.2019 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-04-682/19.06.2019 г. и с жалба вх. № 53-04-713/28.06.2019 г., издаденият РА е оспорен и по съдебен ред.

С атакувания в настоящото съдебно производство Ревизионен акт № Р-22221218003512-091-001/28.01.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД НАП - С., частично потвърден с Решение № 745/30.04.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, на жалбоподателя [фирма], са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 27 695,30 лв., ведно с лихви в размер на 8 543,61 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „ЕКСПРЕС-С”, ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

При издаването му не е допуснато твърдяното от жалбоподателя нарушение на материалния закон.

Съдът счита, че на са налице доказателства по делото, установяващи реалността на извършените доставки, по които се претендира правото на признаване на данъчен кредит.

Съгласно изложеното в РА, основната дейност на [фирма] през ревизираните периоди е строителство и строително-ремонтна дейност, тапицерски и дърводелски услуги, търговия, производство, търговско представителство и посредничество, комисионни, спедиционни и превозни сделки, хотелиерски, ресторантьорски, туристически, рекламни, информационни, програмни и импресарски услуги, лизинг,

внос и износ на стоки и всички други сделки и услуги, които не са забранени със закон.

Спорните фактури документират доставки на услуги - СМР и наем на механизация. Услугите представляват фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Хронологичното проследяване на отделните елементи на доставката на услуга включва установяването най-общо на договаряне между страните на естеството на услугата, осигуряване на необходимите материали и необходимия персонал за изпълнение на услугата от страна на доставчика и предаване на резултата от свършената работа. За да се приеме наличие на реалност на доставката, е необходимо да има надлежно оформени документи, удостоверяващи извършването на услугите.

В хода на ревизионното производство, дружествата [фирма], [фирма], [фирма], „ЕКСПРЕС-С”, и [фирма] са издирвани многократно на декларираните адреси за кореспонденция. Същите са дерегистрирани по реда на ЗДДС, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

В хода на извършените насрещни проверки не са представени счетоводни регистри от дружествата и не е осигурен достъп на проверяващите екипи до счетоводната документация на всички проверявани дружества. Не са представени аналитичности на сметка 302 и 304 – по вид, количество и стойност, за вложените в материали за фактурираните ремонтни дейности, не са представени аналитичности на сметки от гр. 20 за налична материална и техническа обезпеченост на дружествата, във връзка с декларираните доставки на механизация. Не са представени документи, доказващи собствеността на механизацията, с която дружествата декларират извършени доставки към [фирма]. Не са представени доказателства относно наличието на кадрови потенциал. След като дружествата нямат регистрирани собствени автомобили в регистрите на КАТ и общините е явно, че не притежават активи за извършване на фактурираните услуги с механизация. Не е представена информация за произхода на вложените материали. Няма информация от дружествата за обектите, в които са извършвали дейности и не са представени документи във връзка с наличие на такива – собствени и/или наети. Не са представени аналитични счетоводни регистри, от които да се установи заприходяването и последващото изписване на съответните материали при доставчиците, по вид, количество и цена. Не са представени доказателства за проведена между страните кореспонденция, включително заявяване на стоката/материалите/услугите, и други документи, които да удостоверяват фактически развили се търговски взаимоотношения с дружествата.

Относно извършените услуги в хода на извършените проверки не е доказано как е калкулирана цената на услугите, какво включва и др. документи, доказващи по безспорен начин реалността на извършените доставки към [фирма]. При проследяване на отделните елементи на доставката на услуга, която включва вид на извършената услуга, но и вложените материали е установено, че от страна на дружествата не са представени никакви доказателства, че материалите са били за тяхна сметка. Дружествата не представят доказателства за закупени от тях материали, които да докажат, че са вложени при фактурираните доставки към „МБП С.” 2012 Е., по чиито услуги са изпълнител. Не са представени документи за закупени и вложени материали, както и сертификати за качество на вложените материали в обекти на

ревизираното лице. Не са представили доказателства за наличие на необходимата технологична обезпеченост за извършване на доставките. На база на извършените насрещни проверки е установено, че представените документи от доставчиците са еднотипни и сключени при едни и същи условия. Дружествата са потвърдили връчването на документи в хода на извършените им насрещни проверки от едни и същи IP адреси:

- от IP 46.10.137.12 са връчени документи за [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и

- от IP 87.121.104.194 са връчени документи за [фирма] и [фирма].

Документите, създадени между участниците имат за цел да създадат привидност на една реална сделка, но в действителност страните не желаят настъпването на правните последици от тази сделка. Налага се извода, че между преките доставчици и ревизираното лице е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, които да навеждат на извода, че сделката е действително осъществена. При извършена справка в информационната система на НАП се вижда, че дружествата декларират голям оборот на доставки помежду си. Представените документи от доставчиците на ревизираното лице са хронологии на сметки, които са нужни само за отчитането и подаването на отчетните регистри по ЗДДС и не са доказателство за заведена счетоводна отчетност, която да дава възможност да се направи анализ на дейността на съответното дружество; представени са копия на фактури за извършени продажби от цитираните дружества към ревизираното лице.

Относно представените граждански договори са изпратени искания за представяне на информация от трети лица. Не е установен контакт с нито едно от лицата. При извършената проверка в информационния масив на НАП се установи, че за периода 01.10. – 31.12.2013 г. Някои от лицата са осигурявани за същия период на пълен работен ден в други дружества. Относно представените фактури за предходни доставчици са извършени насрещни проверки на дружествата, при които не е установен контакт с тях и не са представени документи, които да доказват извършени доставки между дружествата. Дружествата са от типа „липсващ търговец“. Легалното определение на понятието за "липсващ търговец" се съдържа в Регламент 1925/2004, а именно „липсващ търговец" означава търговец, регистриран като данъчнозадължено лице за целите на ДДС, което потенциално, с намерение за измама, придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги, без да заплаща ДДС и доставя тези стоки или услуги с ДДС, без да превежда дължимото ДДС на съответния национален орган. От изложеното в РД е видно, че доставчиците не предоставят доказателства за наличие на материално-технически и кадрови потенциал за декларираните доставки на услуги. В хода на ревизията, от дружествата не са представени справки на счетоводните сметки, по които са заведени ДМА, както и амортизационни планове, не са представени договори, с които са наели търговски, складови и производствени обекти, както и актове за собственост на такива обекти, не са представени доклади от извършената работа, не са представени данни, от кого точно са извършени услугите, трудови договори, ведомости за заплати, с какви технически средства са извършвани услугите, не са представени доказателства за вложените материали, както и доказателства как е калкулирана цената на услугите и др. документи, доказващи по безспорен начин реалността на извършените доставки към [фирма]. При проследяване на отделните елементи на доставката на услуга, която включва вид на извършената услуга, но и вложените материали е установено, че

от страна на дружествата не са представени никакви доказателства, че материалите са били за тяхна сметка.

При извършените насрещните проверки на горепосочените дружества е доказано по безспорен начин, че дружествата не разполагат с работници /персонал/ за извършване на фактурираните доставки на услуги. Имайки предвид, че извършването на услуги изисква полагане на физически труд, липсата на работници към датата на извършване на доставките доказва, че дружествата не са извършители на тези доставки. Не е представена търговска кореспонденция между дружествата. Икономическата логика предполага да се изготвят заявки и оферти предвид спецификата на предмета на доставките. След като получателя претендира правото на приспадане на данъчен кредит, той трябва да се снабди и да изиска оферти и заявки от своите клиенти и доставчици, което е необходимо за доказване на реално извършена доставка. Ревизираното лице мълчаливо е приело фактурите от цитираните доставчици, без реално правото на собственост на извършените услуги да е прехвърляно в негова ползва. С това си действие, получателят сам се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в недействителна доставка и поради това не може да бъде защитено от принципа на правната сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания.

Установените по-горе факти и обстоятелства удостоверяват, че по издадените фактури от горесцитираните дружества не са налице реални доставки и представляват извършване на привидна дейност. Проверяваните лица, явяващи се доставчици на [фирма] за ревизирания период са учредени и регистрирани по ТЗ и ЗДДС само и единствено с цел участие в извършване на данъчни измами, състоящи се във фактуриране на фиктивни доставки, респективно съставяне на документи /фактури/ с невярно съдържание, посредством които лицата, явяващи се клиенти /получатели/ по тези доставки да намалят резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и/или да упражняват неправомерно право на приспадане на данъчен кредит.

От своя страна, дружествата доставчици на ревизираното лице, компенсират начисления от тях данък /ДДС/ с ползване на данъчен кредит по фактури, издадени от лица, които реално не са извършили доставки към същите. Доставчиците на ревизираното лице упражняват правото на приспадане на данъчен кредит по фактурирани между самите тях доставки. Преките доставчици на ревизираното лице са помежду си основни доставчици. Също така част от доставчиците имат еднакви IP адреси. Не е доказана собствеността на механизацията, използвана в процесните фактури, в същото време е доказано, че преките доставчици (както и техните поддоставчици) не разполагат с подобна техника. От събраните в хода на ревизията доказателства по-скоро се налага извода, че между преките доставчици и ревизираното лице е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, които да навеждат на извода, че сделката е действително осъществена.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав счита, че в случая изобщо липсва предмета по фактурираните доставки – няма доказателства за доставката на услуги и доставчика не е имал възможността да извърши същите. Налице е т.нар. „абсолютна симулация“, при която са фактурирани доставки на услуги, без същите да са извършени. От изложеното следва, че ревизираното дружество [фирма], посочено като получател и претендиращо данъчен кредит не може да не знае, че участва в привидна доставка, във връзка с което на същия следва да бъде отказано правото на данъчен кредит. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с

издаването на фактури, а изисква да е налице реално извършена доставка на стоки и/или услуги. Достоверността на първичния счетоводен документ /фактура/, следва да бъде преценявана с оглед на всички съпровождащи документи, които са представени и които имат отношение към предмета на доставката по нея.

За да бъде признато правото на данъчен кредит следва да бъде доказано по безспорен начин, че е извършена сделка между двете дружества, т.е. че стоката е доставена и/или услугата действително е извършена. Липсата на доказателства, с които доставчика и получателят по доставката да удостоверят получаването на стоки и/или извършването на услуги, лица, които са ги осъществили, осъществени разходи и осчетоводявания във връзка със същите, кадрови, технически и технологичен ресурс за осъществяване на този вид доставки, подкрепят извода, че не е документално доказано извършването на доставка на стоки и/или услуги по смисъла на ЗДДС. На база установените факти и обстоятелства и събрания в хода на ревизията доказателствен материал, ревизиращия екип прави извод за липса на доставки от цитираните доставчици. Липсата на доставка довежда до отказ на приспадане на данъчен кредит, само в случай, че е елемент от данъчна измама. За да е налице злоупотреба с ДДС е необходимо наличието на невнесен ДДС по конкретна доставка и знание или предполагагане от получателя по доставката, че този данък няма да бъде внесен. В настоящото производство е установен невнесен данък по СД по ДДС за периодите на доставките, когато са издадени и включени цитираните фактури от съответните доставчици, което е елемент от данъчна измама. За да се приеме, също че са налице данни за наличие на данъчна злоупотреба, следва да се установи и че доставката изобщо не е извършена, съответно собствеността върху стоката не е прехвърлена или услугата не е извършена, което в настоящото производство е установено по безспорен начин. Налице е ситуация, при която са фактурирани доставки, които не са извършени въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по фактурите. В тези случаи, не е необходимо да се доказва знание у [фирма] като получател на тези доставки и претендира данъчен кредит по фактури за стоки и/или услуги, по които очевидно не е получило нищо.

Фактурите, издадени от цитираните доставчици са оформени от формална гледна точка и по този начин макар привидно да съответстват на редовна сделка, де факто са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стоят реални доставки. От тази гледна точка, разгърнатата дейност от фактуриращото дружество и ревизираното лице, което се ползва от правото на приспадане на данъчен кредит не се

основава на нормални търговски взаимоотношения. Издаването на фактурата не изразява реална доставка, а представлява способ за генериране на данъчен кредит. Получателят на доставките не е положил грижата на добър търговец, обективните предели, на която да са очертани в т. 60 от Решение от 21.06.2012 г. на СЕС. Липсата на доставка на стоки и/или услуги се извежда само и единствено от преките отношения между лицата, посочени като издател и получател по издадените фактури. Издадените фактури представляват документ, в които посочените данни не съответстват на обективната действителност, тъй като същите не отразяват реално извършен предмет от издателя им. Издаването им не е достатъчно основание да се приеме, че е осъществена доставка. Ако доставките са извършени, то както доставчиците, така и [фирма] трябва да притежават доказателства за това изпълнение. След като доставчиците не представят безспорни документи, доказващи реалността на фактурираните доставки, а дори напротив – представят такива с противоречащо съдържание, то последните се явяват недоказани с произтичащите от това правни последици.

В тази връзка и предвид установените при извършените насрещни проверки на доставчиците, факти и обстоятелства, подробно разгледаните фактури не документират реално извършени облагаеми доставки и начислен данък съобразно разпоредбите на ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за МБП С. 2012 Е., правилно органите по приходите са прецетили, че по отношение на дружеството жалбоподател не е налице право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 27695,30 лв. за декларирани покупки от [фирма], [фирма], [фирма], „ЕКСПРЕС-С”, и [фирма].

При това положение, съдът счита, че не винаги наличието на издадена данъчна фактура означава и наличие доставка. Издадените първични счетоводни документи сами по себе си не означават наличието на извършени доставки, по смисъла на закона. Наличието на издадени фактури, не представлява данъчно събитие, нито доказва извършването на доставката.

В същото време изрично в РД се сочи, че наличието на предпоставките за възникване правото на данъчен кредит визирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поражда право на данъчен кредит само по отношение на реално доставяне на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В конкретния случай, издаването на фактури не доказва реалното извършване на услуги, както правилно е приел ревизиращия екип, поради което съдът намира, че са налице обективни данни за наличие на данъчна

измама по смисъла приет в решение от 13.02.2014 по дело С-18/13 на СЕС.

Според тълкуването на Директива 2006/112/ЕО, дадено в преюдициалните заключения на СЕС, преценката за наличие на условията за признаване на правото на данъчен кредит и по-конкретно дали доставките са реално осъществени и предметът им използван ли е впоследствие в извършваната от задълженото лице облагаема дейност, се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото /арг. от т.31 и т.32 от решение по дело С-285/11/. Съгласно общото правило на чл. 154, ал.1 от ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност, каквито не се представиха в хода на настоящото производство.

В случая независимо от позоваването в жалбата на практика на СЕС, безспорно е установено от органите по приходите, наличието на данъчна измама свързана с процесните доставки. В същото време, липсата на материална и техническа обезпеченост у доставчиците, както и липсата на конкретизация на услугите, на тяхното персонализиране и овеществяване на готовата продукция, нейното предаване и начина на определянето на цената, сочат за липсата на реално осъществени доставки.

Видно е, че ревизиращия екип не е установил контакт с доставчиците, за да се установи наличието на редовно водено счетоводство и данни за притежаваните активи и вещи, които да послужат за извършването на облагаеми доставки. Дори и да са налице данни за некоректно връчване на съобщенията в ревизионното производство (каквито всъщност не са налице), съдът е инстанция по същество, като не се ангажираха доказателства, нито се направиха искания за откриване на доставчиците и извършване на проверка в счетоводството им.

Относно начислените лихви в РА, предвид факта че задължението за лихви е акцесорно и след като по изложените по-горе съображения съдът счита за доказано основното задължение, лихвите са начислени законосъобразно и в тази си част РА също е доказан и съответно следва да бъде оставен в сила.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД приема, че обжалвания ревизионен акт, е издаден от компетентен орган и в съответната форма,

като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и не страда от пороци обуславящи неговата отмяна.

По разноските:

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ще следва жалбоподателя да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 1617,17 (хиляда шестстотин и седемнадесет лева и седемнадесет стотинки) лева, определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I отделение, 21 състав:

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221218003512-091 -001/28.01.2019 г., издаден от Р. Г. Я. — орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 745/30.04.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, с който са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 24 482 лв., ведно с лихви в размер на 2 028,45 лв.

ОСЪЖДА „МБП С. 2012” Е., ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., [улица], юрисконсултско възнаграждение в размер на 1617,17 (хиляда шестстотин и седемнадесет лева и седемнадесет стотинки) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: