

РЕШЕНИЕ

№ 4454

гр. София, 05.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 23.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **11310** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК. Делото е образувано по жалба на [фирма], с адрес на управление: [населено място], жк М. 1А, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221519006840-091-001/19.06.2020 г., потвърден с Решение № 1401/11.09.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения акт за жалбоподателя са начислени допълнителни публични вземания за ДДС в размер на 58 439,84 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 9 625,67 лв. В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство е извършено съществено нарушение на административно-производствените правила, защото не са обсъдени възраженията срещу ревизионния доклад и представените с тях доказателства. Твърди се, че органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено и че съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избиращелно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че доставчиците му са допуснали евентуално грешка при воденето на счетоводството и не са отразили коректно извършените доставки в дневниците за продажби. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи (фактури, договори,

приемателно-предавателни протоколи и други), удостоверяващи извършването на процесните доставки, а плащанията са били извършвани по банков път. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Според жалбоподателя данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите контрагенти, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Оспорва изводите на органите на приходната администрация, за липса на реални доставки по спорните фактури, които счита за немотивирани и неподкрепени с доказателства. Излага подробни съображения в подкрепа на доводите си. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване на правото на данъчен кредит. Сочи, че неправилно публичните задължения са определени по реда на чл. 122 от ДОПК. Излага аргументи за добросъвестност при осъществяване на доставките и недоказаност на знание за участие в данъчна измама. Излага аргументи, че съгласно практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и Върховния административен съд в хода на ревизионно производство се пристъпва към изследване на реалността на документираните от доставчиците доставки при наличие на данни за участието на получателите по фактурите в данъчна измама, каквито в случая не са установени.

Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените разноски.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат М..

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221519006840-020-001/25.10.2019 г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221519006840-020-002/03.02.2020 г., издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С.. Възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от 01.09.2018 г. до 31.12.2018 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221519006840-092-001/09.03.2020 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221519006840-091-001/19.06.2020 г., издаден от органа възложил, извършването на ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. В мотивите на РА са възприети изводите, изложени в РД, като възражението срещу него е прието за неоснователно.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е съобщено на оспорващия по електронен път на 02.10.2020 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 12.10.2020 г. (вх. № 53-04-793), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит.

Според изложеното в РА, дружествата-доставчици не са разполагали с кадрови и технически потенциал да извърши фактурираните доставки.

А. Фактически установявания.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя шест фактури, с които се твърди, че са документирани извършени доставки на материали през месец 09.2018 г.

В хода на ревизията от доставчика е изисквана писмено информация и документи относно предоставените на [фирма] стоки, но такива не са получени. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 26.11.2018 г. След проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма деклариран в дневниците си за продажби и в справки-декларациите по ЗДДС издадени фактури на [фирма] нито за м. 09.2018 г., нито за други данъчни периоди.

От страна на ревизираното лице са представени копия на фактурите, издадени от [фирма] през м. 09.2018 г. с предмет: циментова замазка, грунд и др. Приложени са още Договор за доставка от 26.08.2018 г., приемо-предавателни протоколи и фискални бонове за извършено разплащане в брой от ФУ с № ДУ148527 и ФП № 00144725. Установено е, че в системата на НАП дружеството има регистрирано ФУ с № ДТ358026 и ФП № 2358026, т.е. с други данни. Приложените към фактурите фискални бонове, не са били издадени от това, а от deregистрирано в НАП фискално устройство.

2. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя единадесет фактури, с които се твърди, че са документирани извършени доставки на материали през месец 09.2018 г.

От доставчикът са изискани документи, във връзка с тези доставки. В отговор, управителят е декларирал, че с [фирма] няма никакви взаимоотношения и посочените в искането фактури не са издадени от него.

След проверка в информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] няма декларирани в дневниците за продажби и в СД по ЗДДС издадени фактури на [фирма] нито за м. 09.2018 г., нито за други данъчни периоди.

От ревизираното лице са представени копия на фактурите, издадени от [фирма] през м. 09.2018 г. с предмет на доставките: ламиниран паркет, наем скеле, гипскартон и др. Приложени са също фискални бонове за извършено плащане в брой от ФУ с № ДУ148527 и ФП № 00144493. Установено е, че в системата на НАП дружеството има регистрирани ФУ с № ДУ493216 и ФП №36651689 и ФУ с №ДУ411215 и ФП № 36567735, т.е. с други данни. Органите по приходите са заключили, че приложените фискални бонове са издадени от нерегистрирано в НАП фискално устройство.

3. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя шест фактури, с които се твърди, че са документирани извършени доставки на материали през месец 10.2018 г.

В хода на ревизията от доставчика е изискана писмено информация и документи относно предоставените на [фирма] стоки, но такива не са получени. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 26.02.2019 г. След проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма декларирани в дневниците си за продажби и в справки-декларациите по ЗДДС издадени фактури на [фирма] нито за м. 10.2018 г., нито за други данъчни периоди.

От страна на ревизираното лице са представени копия на фактурите, издадени от [фирма] през м. 10.2018 г. с предмет: гипскартон, мрежа, лепило и др., Договор за доставка от 25.10.2018 г. и фискални бонове за извършено разплащане в брой от ФУ с № ДУ037141 и ФП № 50134247. Установено е, че в системата на НАП дружеството има регистрирано ФУ с № ДУ386530 и ФП № 36520014, т.е. с други данни, респективно приложените фискални бонове са издадени от нерегистрирано в НАП фискално устройство.

4. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя пет фактури, с които се твърди, че са документирани извършени доставки на материали през месец 10.2018 г.

В хода на ревизията от доставчика е изискана писмено информация и документи относно предоставените на [фирма] стоки. В отговор, управителят е декларирал, че с [фирма] няма никакви взаимоотношения и посочените в искането фактури не са издадени от него.

След проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма декларирани в дневниците си за продажби и в справки-декларациите по ЗДДС издадени фактури на [фирма] нито за м. 10.2018 г., нито за други данъчни периоди.

От ревизираното лице са представени копия на фактурите, за които се твърди, че издадени от [фирма] през м. 10.2018 г. с предмет на доставките СМР. Приложени са още Договор за извършване на СМР от 15.09.2018 г., протоколи обр. 19 и фискални бонове за извършено плащане в брой от ФУ с № ДТ359316 и ФП №[ЕИК]. В

системата на НАП дружеството има регистрирано ФУ с № ДУ389073 и ФП № 36523253, т.е. с други данни. Органите по приходите са заключили, че приложените фискални бонове са издадени от нерегистрирано в НАП фискално устройство.

5. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя десет фактури, с които се твърди, че са документирани извършени доставки на материали през месеци 11. и 12.2018 г.

В хода на ревизията от доставчика е изисквана писмено информация и документи относно предоставените на [фирма] стоки, но такива не са получени. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 209.01.2019 г. След проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма деклариран в дневниците си за продажби и в справки-декларациите по ЗДДС издадени фактури на [фирма] нито за нито един от проверяваните данъчни периоди.

От страна на ревизираното лице са представени копия на фактурите, за които се твърди, че са издадени от [фирма] през м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. с предмет: циментова замазка, грунд и др. Приложени са още Договор за доставка от 01.11.2018 г. и фискални бонове за извършено плащане в брой от ФУ с № ДУ034938 и ФП № 0134247. В системата на НАП дружеството има регистрирано ФУ с № ДУ419920 и ФП № 36576688, т.е. с други данни, респективно приложените фискални бонове са издадени от нерегистрирано в НАП фискално устройство.

Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Съдът даде достатъчно възможности на оспорващия да представи доказателства, във връзка с твърдените от него обстоятелства. Делото беше отлагано, за допускане на експертиза и за изслушване на свидетел. Такива доказателствени средства не бяха ангажирани.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и

изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

Независимо, че фактурите, за които се твърди, че са издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] са придружени с договори и приемателно-предавателни, настоящият съдебен състав не може да приеме, че доставчиците са притежавали материална, техническа и кадрова обезпеченост да ги осъществят в действителност.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит за получателя ѝ. Като частен свидетелстващ документ, съдържащ изгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл Решение №12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело №13532/2015 г. на ВАС и др.).

Без да са необходими специални знания, може да се приеме, че доставките на материали, от вида, документиран с процесните фактури изисква материално осигуряване, логистика, опит и назначен персонал. Касае се за доставки на строителни материали в значителни количества, изискващи предварителна подготовка, складове, транспортни средства и т.н. Последните са необходими за превозване на материалите. Независимо, че оспорващият е представил фактури и приемателно-предавателни протоколи за доставка на такива материали от други лица, съдът не може да им даде вяра, защото разгледани в съвкупност с останалите събрани доказателства, не могат да установят безспорно извършването на тези доставки. В тази връзка не са без значение обстоятелствата, че към нито една от фактурите не са приложени фискални бонове, издадени от регистрирани на доставчиците фискални устройства, че нито една от фактурите не е отразена в дневниците за покупки на доставчиците и че нито един от доставчиците не е намерен и не е представил документи, имащи отношение към сключените сделки, в случай, че такива наистина са били осъществени. В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано

неправомерно. Касае се за доставки на стоки, чието извършване от лицата, посочени като доставчици, следва да се докаже, тъй като същите се отличават със специфика. Нито в хода на административното производство, нито при съдебната проверка на оспорения акт са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че фирмите-доставчици са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните доставки на стоки. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на административното производство е установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите. Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела. При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводяване на фактурите от доставчиците по веригата, но и следва да има категорични доказателства за реалното извършване на услугите именно от тези лица.

По отношение на доставките, за които се твърди, че са документирани с издадени от [фирма] и [фирма], настоящият съдебен състав намира, че предвид на обстоятелството, че представители на двете дружества са заявили, че не са издавали такива фактури и не са имали взаимоотношения с жалбоподателя, мотиви не следва да бъдат излагани. Очевидно е, че в случая е налице класически пример на документно престъпление, което е необходимо да бъде разследвано от съответните правоохранителни органи.

В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на СЕС, обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], с адрес на управление: [населено място], жк М. 1А, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221519006840-091-001/19.06.2020 г., потвърден с Решение № 1401/11.09.2020 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 2571 (две хиляди петстотин седемдесет един) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.