

РЕШЕНИЕ

№ 2345

гр. София, 08.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 08.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **8798** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез Т. К. Р., в качеството на представляващ, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221519006275-091-001/22.05.2019 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1182/31.07.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/, с който на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 390 747.33 лв. и лихви за забава в размер на 94 180.42 лв. за периода от 01.01.2016 г. до 31.07.2019 г.

В жалбата РА е оспорен като незаконосъобразен, необоснован и неподкрепен от събраните по време на ревизията доказателства. Изложени са твърдения, че установените с РА задължения за ДДС не почиват нито на събраните от ревизиращите органи доказателства, нито на тези представени от ревизираното лице, а са в резултат на тенденциозност и допуснати съществени процесуални нарушения по време на ревизията, които, от своя страна, са довели до сериозно нарушение на правото на защита на жалбоподателя. Сочи се, че формулираните от ревизиращия екип изводи не се подкрепят безспорно от данните, установени при ревизията, и се навеждат доводи,

че е налице неправилно приложение на материалните данъчни закони. Иска се отмяна на РА и се претендират сторените по делото разноски

Ответникът директорът на ДОДОП при ЦУ на НАП – С. – чрез процесуалния си представител юрк. Д. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана съобразно мотивите, изложени от органите по приходите в РА, и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура – прокурор Ц., изразява становище за недоказаност на жалбата.

Административен съд – София – град, III отделение, 46-ти състав след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221519006275-020-001 от 27.09.2019 г. /л. 84- 85/ е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от мл.01.2016 г. до м. 07.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 14.10.2019 г. /л. 86/.

ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221519006275-020-002 от 08.11.2019 г. /л. 81- 82/, с която е удължен срокът на ревизията. Заповедта е връчена електронно /л. 83/.

Посочените заповеди са издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221519006275-092-001/24.03.2020 г. /л. 87 и сл./, връчен на 31.03.2020 г. по електронен път /л. 121/. Жалбоподателят е подал писмено възражение срещу РД, което е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221519006275-091-001/22.05.2020 г. /л. 123 и сл./, издаден от Т. П. Н. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 23.05.2020 г.

Процесният РА е бил оспорен изцяло на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК пред компетентен орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, който с Решение № 1182/31.07.2020 г. /л. 75 и сл./ е потвърдил изцяло РА. Решението е връчено на 04.08.2020 г. по електронен път /л. 80/.

При така установената фактическа обстановка съдът, осъществявайки пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания РА съгласно разпоредбата на чл. 168 от АПК вр. § 2 от ДОПК, намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА, поради което същата е допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

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

при издаването му.

Оспорваният РА № Р-22221519006275-091-001/22.05.2020 г. е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно ЗВР № Р-22221519006275-020-001 от 27.09.2019 г. е Т. П. Н. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД--01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 73 и сл./. В качеството на ръководител на ревизията, определен с цитираната ЗВР, е Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите. В тази връзка РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, като е спазена и предвидената от закона писмена форма – РА съдържа всички необходими реквизити, посочени в разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК, поради което е валиден акт.

Наличието на допуснати нарушения на процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването на процесния РА са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт. Разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК изисква съдът да реши по същество спора относно законосъобразността на определеното задължение, като се произнесе относно съществуването, основанието и размера на същото.

С оглед гореизложеното съдът не намира да са допуснати съществени нарушения на ревизионното производство, в това число на принципите и разпоредбите относно доказването, включително събирането и преценката на доказателствените средства, както и такива гарантиращи правото на защита на ревизираното лице. В хода на ревизионното производство приходната администрация е предприела регламентираните от закона процесуални действия и е събрала годни, допустими и относими доказателства, необходими за установяване на данъчни задължения с оглед обхвата на възложената ревизия. Доколко направените изводи от тези събрани доказателства са правилни, е въпрос по съществуването на спора.

Ревизионният акт съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, т.е. мотиви, поради което същият е обоснован от фактическа и правна страна по смисъла на чл. 160, ал. 2 от ДОПК.

След преценка на констатациите в обжалвания ревизионен акт, становищата на страните и представените по делото доказателства, съдът приема за установено следното, по отношение на материалната законосъобразност на РА, в обжалваната част:

Относно извършените доставки през ревизирания период – в РА е прието, че не се установява безспорно, че ревизираното лице е извършвало облагаеми доставки, тъй като последното не е представило всички изискани документи в оригинал и е нарушило разпоредбите на чл. 12 и чл. 13 от ДОПК, като не е предоставило достъп на ревизиращия екип до счетоводството си, в резултат на което не са проверени счетоводни, търговски и други книжа, документи и носители на информация с оглед установяване на задълженията за данъци, както и нарушения на данъчното законодателство. С оглед на това и разпоредбата на чл. 37, ал. 3 от ДОПК органите по приходите на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК са приели, че такива документи, книжа и други доказателства не съществуват, което, от своя страна, е довело именно до извода, че извършените доставки не са реални. В тази връзка ревизиращият екип е определил нулева данъчна основа по издадените през ревизирания период фактури и е определил начисления ДДС по всички фактури през ревизирания период като начислен неправомерно.

С оглед на изложеното и като се имат предвид представените в ревизионното и в съдебното производство доказателства, изводите на ревизиращите органи са законосъобразни. Съдът напълно споделя изложените в РД и РА мотиви. В действителност жалбоподателят е проявил пасивно поведение, като не е взел активно участие в развитото се ревизионно производство и то не само по отношение на установяването на реалността на извършените от него доставки, но и по отношение на установяването на реалността на получените от него доставки. Видно от РА и РД към него, органите по приходите са извършили множество процесуални действия с цел законосъобразното, правилното и точното установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице. От друга страна обаче жалбоподателят, който в случая е носел доказателствената тежест да установи, че извършените доставки са реални, не е ангажирал достатъчно доказателства, за да обоснове този извод. В случая посочването на фактурите в дневниците за продажби и дори представянето на тези фактури не е достатъчно основание да се приеме, че процесните доставки са реално извършени от жалбоподателя. Както са посочили и приходните органи, не става ясно нито каква дейност е извършвало дружеството, нито какви доставки са фактурирани, нито кое е мястото на извършване на дейността. С оглед на това обстоятелство съдът споделя мотивите на ревизиращия екип, а именно че не се установява безспорно, че жалбоподателят е извършил процесните доставки.

От заключението на вещото лице по допуснатата съдебно- счетоводна експертиза /ССЧЕ/ не се установява да са извършени реални доставки, поради което съдът намира, че от заключението не могат да се направят изводи, че отчетените приходи по фактурите са в резултат на доставки по фактури от посочените доставчици.

По отношение на представени доказателства за извършени доставки са представени единствено счетоводни регистри. Вещото лице е констатирало единствено, че от жалбоподателя са декларирани приходи в определен размер. В този смисъл и поради липсата на достатъчно доказателства, обосноваващи извод за реалност на извършените доставки, съдът намира, че начисленият ДДС по процесните фактури през ревизирания период е начислен неправомерно и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите на фактурите.

Относно получените доставки през ревизирания период – законосъобразно органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; „А. С. С.“, ЕИК:[ЕИК]; „А. К.“, ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; „В. Интернешанал“, ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК]; [фирма], ЕИК:[ЕИК].

Съгласно легалното определение, дадено в разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка. В чл. 69, ал. 1 от същия закон изчерпателно са изброени условията, чието кумулативно изпълнение е предпоставка за ползване правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката. За да възникне обаче право на данъчен кредит, е необходимо, на първо място, да е налице доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС – да е налице прехвърлянето на собственост върху стока или на друго вещно право върху стока, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик.

Воден от горесцитираните разпоредби и вземайки предвид установената фактическа обстановка, органът по приходите правилно и законосъобразно е формирал извода, че

не са налице реално осъществени доставки, т.е. фактически изпълнени сделки. В тази връзка следва да се вземе предвид обстоятелството, че правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи, като първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Реалното наличие на такава не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки или продажби за съответния период, още повече, че в случая такива документи въобще не са представени. Необходимо е органите по приходите да установят цялостното отразяване на дадена сделка в счетоводството на лицето, включително доказателства за извършване на доставката. В хода на ревизията са предприети действия за изследване на тези обстоятелства, но събраните доказателства не дават възможност на органите по приходите да направят друг извод, освен извода, че липсва доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и в тази връзка не може да се говори за данъчно събитие по смисъла на чл. 24 от ЗДДС, което да бъде предмет на облагане с ДДС.

В случая отново, както вече беше посочено по-рано, жалбоподателят не е взел активно участие в ревизионното производство. Неговото процесуално бездействие е изцяло негова отговорност и не е основание да се твърди, че органите по приходите са допуснали нарушения на процесуалните правила, като не са събрали и оценили всички относими към процесния спор доказателства. Тук отново ревизираното лице е носело доказателствената тежест да установи, че са налице всички изискуеми от закона предпоставки за възникването и правомерното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Обстоятелството, че данъчните органи са приели, че липсват процесните фактури, се дължи отново на поведението на жалбоподателя, който е имал възможност да ги предостави, но не го е сторил, въпреки че те са били изисквани от него. Освен това, липсата на съответната фактура е пречка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, докато реалността на получената доставка е изискване за възникването на това право. В този смисъл неоснователни са възраженията в жалбата, че органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на основания, които са противоречиви. Напротив, ревизиращият екип най-напред е приел с оглед процесуалното поведение на ревизираното лице, че процесните фактури въобще не съществуват, с което е обосновал неправомерното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. След това е установил, че такова право в полза на жалбоподателя въобще не е възниквало, защото получените доставки не са реални или поне тяхната реалност не се установява от събраните и представени доказателства. Видно от РД и РА, правото на приспадане на данъчен кредит по отделните фактури, издадени от посочените по-горе доставчици, е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, а не на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС и чл. 9 от ЗДДС, както се сочи в жалбата. Неоснователни са изложените в жалбата твърдения, аргументирани с практика на СЕС. Вярно е, че са извършени насрещни проверки на доставчиците, направени са и справки в информационните данни на НАП, но видно от РД и РА, изводът за липса на реално получени доставки е изведен не въз основа на непредставени доказателства от доставчиците, а въз основа на непредставени от самия жалбоподател документи за всяка отделна доставка, т.е. приходните органи не са установили задължения за жалбоподателя поради поведение на трети лица /в случая доставчиците/, както се твърди в жалбата.

От заключението на вещото лице и отношението му по тези въпроси настоящият състав счита, че същото не установява реалността на получените доставки. Единствено се констатира разходите на дружеството по фактури, издадени от процесните доставчици, но дали тези разходи са били извършени във връзка с реална доставка на стока/услуга, не може да се установи безспорно. Целта на една експертиза е не само да бъде констатирано издаването на фактурите и тяхното включване в дневника за продажбите и справките-декларации по ЗДДС, но и установяване на счетоводното начисляване на ДДС, легитимността на доставчика, реалността на доставката, както и редовното водене на счетоводство от негова страна. Вярно е, че немалка част от доставчиците са отразили счетоводно процесните фактури и разполагат с кадрова обезпеченост, но извод за реалност на доставките по процесните фактури не може да се направи единствено от наличието на самите първични счетоводни документи и тяхното счетоводно отразяване във вторичните счетоводни регистри, както и от наличието на кадрова обезпеченост /и то не на всички процесни доставчици/.

Видно и от заключението на вещото лице на задачи 3 и 4 от заключението на стр.232 от делото се установят проверени на място 20 доставчика, които формират 50% от общата стойност на данъка в размер на 191 569,94лв. по процесните фактури, както и 63 доставчика, със стойност на данъка в размер на 117 429,58лв.

Наличието на издадени данъчен документ не означава и наличие на право на получателя да ползва данъчен кредит по вписания в него данък, тъй като издаването на фиктивна фактура между участниците в сделката не дава основание за приспадане на данъчен кредит.

С оглед представените от жалбоподателя в рамките на съдебното производство 5 бр. класьори, съдържащи процесните фактури, съдът намира следното:

Невинаги наличието на издадени данъчни документи означава и наличие на право на получателя да ползва данъчен кредит по вписания в тях данък, тъй като издаването на фиктивни фактури между участниците в сделките не дава основание за приспадане на данъчен кредит. Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в същите стопански операции. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвените, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква, преди всичко изисква доказателства за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Следва да се отбележи още, че наличието на разплащане между контрагентите по дадена доставка или липсата на такова не е въведено като условие за признаване на правото на данъчен кредит, а касае облигационните отношения между страните по договора. Следва да се има предвид, че в хода на ревизията е установено, че дружеството е декларирало осъществяване на рекламна дейност, но не е установено органите по приходите не са установили предмета на доставките по процесните фактури, за които е отказано право на приспадане на данъчен кредит, поради непредставяне на документи от ревизираното дружество.

За пълнота съдът счита, че следва да посочи, че твърденията, релевиращи в жалбата, а именно че ревизионното производство е протекло по време на извънредното положение поради пандемията от Коронавирус и поради това ревизиращите органи не са събрали, проверили и оценили всички относими към процесния спор доказателства,

са напълно неоснователни. Дружеството е имало възможност да представи изисканите от него доказателства и по електронен път и то в доста продължителен период от време. Освен това, не е вярно, че ревизионното производство е започнало непосредствено преди обявяване на извънредното положение – видно от ЗВР № Р-22221519006275-020-001, ревизията е възложена на 27.09.2019 г., а ИПДПОЗЛ са връчени на дружеството на 06.11.2019 г. и 13.02.2020 г., което далеч не е непосредствено преди 13.03.2020 г.

Въз основа на изложеното дотук от фактическа и правна страна, съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от материално компетентен орган на приходната администрация в хода на ревизионно производство, възложено по реда на чл. 112 от ДОПК и осъществено в съответствие с правилата на Глава петнадесета от ДОПК. Ревизионното производство е завършило с издаването на предвидения в чл. 119 от ДОПК ревизионен акт, който е постановен в установената от закона форма. Не се констатира нарушение на процедурните правила при извършването на ревизията. Ревизионният акт е постановен при правилно приложение на материалния закон, като също така съответства на целта на закона да се установяват точно и пълно по вид и размер задълженията за данъци и осигурителни вноски на физическите и юридическите лица в Република България. Той ще следва да бъде оставен в сила, а жалбата срещу него – отхвърлена като неоснователна и недоказана.

При този изход на делото, на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 379,28 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът:

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221519006275-091-001/22.05.2019 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на ЦУ на НАП – С. – град сумата от 7 379,28 лева /седем хиляди триста седемдесет и девет лева и двадесет и осем стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ :