

РЕШЕНИЕ

№ 470

гр. София, 23.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 20.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **6072** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност.

Образувано е по жалба от адвокат Б. Т., като пълномощник на управителя на [фирма], против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22220618002408-091-001/20.11.2018 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 467/19.03.2019 г., в частта на определените задължения по ЗДДС, за данъчни периоди: м.м.10-12.2013 г.; м.м. 03, 07, 09, 10, 11, 12.2014 г.; м.м. 01, 03-10, 12.2015 г.; м.м. 02, 06, 08, 09, 11, 12.2016 г.; м.м. 05, 07.2017 г., както и в частта на начислените лихви за данъчни периоди м.м. 02, 04, 05, 08.2014 г.; м.м. 02, 11.2015 г.; м.м. 01, 04, 05, 07, 10.2016 г. и м. 02.2017 г. В частта на ревизионния акт, касаеща данъчни периоди м. 01.2014 г., м. 06.2014 г., м. 03.2016 г., м. 01.2017 г., м. 03.2017 г., м. 04.2017 г. и м. 06.2017 г. жалбата е оставена без разглеждане, тъй като не са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати по ЗДДС.

Пред Съда упълномощеният адвокат не се явява. Въпреки дадените изрични указания, доказателства за насрещно доказване не са ангажирани. Такива не са заявени и с жалбата, с която се претендира отмяна на ревизионния акт като цяло, без да е взето предвид цитираното по – горе решение на ответника. Алтернативно, в противоречие с нормата на чл. 160, ал. 4, изр. първо, вр. ал. 3 ДОПК е направено искане, Съдът „да върне преписката на данъчните органи със задължителни указания по приложението

на закона“.

Ответникът, чрез процесуален представител - юрисконсулт оспорва жалбата, поддържайки изложените в Решение № 467/19.03.2019 г. мотиви. Желаете присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Според прокурора от Софийска градска прокуратура жалбата е неоснователна и недоказана.

Ревизия е първа за данъчните периоди по ЗДДС – от 01.10.2013 г. до 31.07.2017 г. Възложена е с редовно издадени от компетентен орган по приходите, на длъжност „началник сектор“ заповеди (на л.л. 20-29 от делото). Въз основа на съставен РД № Р-22220618002408-092-001/11.10.2018 г. (л. 68 от делото) е издаден процесният РА (л. 31). Решаващия административен орган, с Решение № 467/19.03.2019 г. е: потвърдил акта в частта на определените задължения по ЗДДС, за данъчни периоди: м.м.10-12.2013 г.; м.м. 03, 07, 09, 10, 11, 12.2014 г.; м.м. 01, 03-10, 12.2015 г.; м.м. 02, 06, 08, 09, 11, 12.2016 г.; м.м. 05, 07.2017 г., както и в частта на начислените лихви за данъчни периоди м.м. 02, 04, 05, 08.2014 г.; м.м. 02, 11.2015 г.; м.м. 01, 04, 05, 07, 10.2016 г. и м. 02.2017 г.; оставил е без разглеждане жалбата против частта на ревизионния акт, касаеща данъчни периоди м. 01.2014 г., м. 06.2014 г., м. 03.2016 г., м. 01.2017 г., м. 03.2017 г., м. 04.2017 г. и м. 06.2017 г., тъй като за тези периоди не са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати по ЗДДС.

Предмет на спора по делото, предвид чл. 156, ал. 1, изр. първо ДОПК е частта от РА № Р-22220618002408-091-001/20.11.2018 г., касаеща дефинираните данъчни периоди, за които: е отказано приспадане на данъчен кредит, в общ размер на 83 904, 26 лева, начислен с фактури, по които [фирма] се явява получател; доначислен е, на основание чл. 86 ЗДДС данък – 3 346, 51 лева, във връзка с издадени от [фирма] общо пет данъчни фактури с начислен ДДС, но отразени в дневника за продажби с нулеви стойности; начислените лихви за данъчни периоди м.м. 02, 04, 05, 08.2014 г.; м.м. 02, 11.2015 г.; м.м. 01, 04, 05, 07, 10.2016 г. и м. 02.2017 г.

Приетите и налични в делото доказателства разкриват следната хронология и съдържание на фактическите обстоятелства, касаещи спорната част от ревизионния акт.

През ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е търговия с авточасти. Фактурите, във връзка с които е отказано приспадане на ДДС са издадени от името на следните търговски дружества: [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] (с променено наименование - [фирма]); [фирма]; [фирма]. Фактурите са с предмет „доставка на стоки“ – авточасти (компресор, диск феродов, диск притискателен, главина с барабан, барабан спирачен, полуоска, ризи, бутала, сегменти, гарнитура за глава, редуктор, ресьор“ и др.

От ревизираното дружество са представени фактури, придружени с фискални бонове и хронологични справки на счетоводни сметки.

Констатациите и изводите на ревизиращите органи са обосновани в РД и в акта с данните и информацията, която е била събрана (проверена) по време на ревизионното производство. Направени са опити да бъдат извършени насрещни проверки на издателите на фактурите, като нито едно от дружествата не е представило счетоводни и други документи, понеже исканията са връчени по реда на чл. 32 ДОПК, защото не са намерени съответни офиси. В информационната система на НАП са намерени данни, че: изброените дружества са deregистрирани по ЗДДС от органи по приходите,

на основание чл. 176 ЗДДС, поради извършени данъчни нарушения; многократно са издирвани за връчване на съобщения и искания за представяне на документи. Конкретно за всяко едно от дружествата – „доставчици“ е установено следното.

[фирма] е имало наето едно лице по трудово правоотношение, на длъжност – шофьор товарен автомобил; регистрираното фискално устройство на адреса за кореспонденция е за обект за предоставяне на рекламни/печатни услуги, но не за търговия с авточасти; управителят е наеман по трудови договори на длъжности „барман“, „строителен работник“, „общ работник“; в информационната система на НАП няма данни за отчетени плащания от фискалното устройство.

[фирма] - дружеството не е имало наети лица; управителят е наеман като сметосъбирач и строителен работник, като едновременно е собственик на: [фирма], [фирма], [фирма] ([фирма]) и [фирма], които се явяват преки доставчици на жалбоподателя; дружеството не е декларирало в дневниците за продажби три от фактурите, а две от тях са посочени като услуги (СМР), а третата е отразена с друга дата и стойност, като издадена на [фирма]; има регистрирано фискално устройство за обект за строителни услуги; няма данни в информационната система за постъпили суми.

[фирма] не е разполагало с персонал наети лица, а собственикът е наеман като работник за извършване на услуги, и градинар; спорните фактури не са включени в дневниците за продажби; регистрираните фискални устройства са за обекти павилион на тържището в [населено място] и офис, находящ се на адреса за кореспонденция; представените от [фирма] фискални бонове, като доказателство за плащане по процесните фактури с издател „Д. маш“ са издадени от фискално устройство, регистрирано на [фирма].

[фирма] е имало наетите работници като кофражист, зидаромазач, общ работник, бояджия; управителят е бил наеман на длъжности „общ работник в промишлеността“, „шивач“ и „опаковач“; две от спорните фактури не са включени в дневника за продажби; на дружеството е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с РА № Р-22221315003979-091-001/23.03.2016 г., който не е обжалван и е влязъл в сила с констатации, че: дружеството не представя исканите документи и не извършва стопанска дейност; представените от [фирма] фискални бонове, като доказателство за плащане по процесните фактури с издател [фирма] е на името на [фирма].

[фирма] е имало петима работници - хидроизолаторик, техник строителство и архитектура, работник строителство, работник изолации; управителят е бил наеман на длъжности сметосъбирач и строителен работник; собственик е и на [фирма],

[фирма] ([фирма]), [фирма] и [фирма]-преки „доставчици“ на жалбоподателя; на дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 14.10.2014 г., до 31.01.2015 г., приключила с РА №Р-22002315001601-091-001/23.09.2015 г., който не е обжалван и е влязъл в сила с установяване, че липсват реално извършени доставки по издадените фактури за продажби, като за дължимият данък е приложен чл. 85 ЗДДС; издадените към [фирма] фактури са отразени в дневниците за продажби, но като фактури за услуги, не за стоки (авточасти) а три от фактурите не са отразени; представените от [фирма] фискални бонове, като доказателство за плащане по процесните фактури с издател [фирма] са от фискално устройство, регистрирано на [фирма] за обект „предоставяне на консултантски услуги“.

[фирма] е имало работници на длъжности, характерни за строителството, каквато е и декларираната му икономическа дейност; управителят, за периодите на издаване на

фактурите е бил нает като таксиметров шофьор, а настоящият е собственик и на [фирма] ([фирма]), [фирма], [фирма] и [фирма] - преки „доставчици на жалбоподателя“; на дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.05.2015 г. до 30.09.2015 г., приключила с РА № Р-22220515008960-091-001/24.06.2016 г., който не е обжалван и е влязъл в сила с установяване, че дружеството не е извършвало облагаеми доставки; дванадесет от издадените към жалбоподателя процесни фактури не са отразени в дневниците за продажби; към НАП са подавани данни за отчетени продажби до 13.01.2014 г., но от фискално устройство с номер, различен от посочения в представените от [фирма], като доказателство за плащане по процесните фактури фискални бонове.

[фирма] ([фирма]): не е имало наети лица; управителят, към момента на издаване на фактурите е бил нает като шофьор на такси и строителен работник; настоящият управител е управител и собственик, и на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]; дружеството не е имало регистрирано фискално устройство, а представените от [фирма], като доказателство за плащане по процесните фактури фискални бонове са издадени от фискално устройство, регистрирано на [фирма].

[фирма]: не е имало наети лица; управителят, към момента на издаване на фактурите е бил нает като хигиенист; настоящият управител е управител и собственик, и на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] ([фирма]); дружеството е имало регистрирано фискално устройство за обект „офис“, до 15.03.2015 г., но процесните четири фактури са издадени съответно през м. 09 и м. 11.2016 г., като не са отразени в дневниците за продажби; представените от [фирма], като доказателство за плащане по процесните фактури фискални бонове са издадени от фискално устройство, регистрирано на [фирма].

[фирма] не е имало наети лица; управителят, към датата на издаване на фактурите е бил нает като чистач, а настоящият управител - като строителен работник; издадените към ревизираното лице фактури са отразени в дневниците за продажби, но с предмет „СМР“; дружеството не е имало регистрирано фискално устройство; върху представените от [фирма], като доказателство за плащане по процесните фактури фискални бонове не е отбелязан номер на фискално устройство и памет.

Гореизложените факти не бяха опровергани от страна на жалбоподателя [фирма]. След анализа им ревизиращите органи са приели по отношение на всички фактури, че: издателите им не са доставили описаните стоки на [фирма]; между участниците е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, които да навеждат на извода, че сделките са действително осъществени; не е доказано извършването на доставки на стоки, респ. – не са настъпили данъчни събития.

Осъществените по време на ревизията процесуални действия, описани подробно в РД и интерпретирани в решението на ответника дават основание на Съда да приеме, че органите по приходите са изследвали обективно и всестранно всички, релевантни за спорните доставки обстоятелства. Като съобразява изложените по отношение всеки един от процесните „доставчици“ констатации, вкл. тези на ответника, Административен съд София - град приема по същество следното.

Жалбата е процесуално допустима, тъй като са изпълнени изискванията на ал. 1, ал. 2, чл. 156 ДОПК. Валидно е Решение № 467/19.03.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С.. По същество жалбата е неоснователна.

Обосновани и подкрепени с доказателства са заключенията на издателите на

процесния РА за това, че дружествата, обозначени в процесните фактури като доставчици на [фирма] не са извършили в действителност доставки на авточасти, понеже не са разполагали с такива стоки и защото, ако изобщо са осъществявали търговска дейност, предметът е различен.

Тежестта да установи и докаже в настоящото съдебно производство обратното, е на оспорващото дружество, идентифицирало се като получател на стоките. Включването на фактурите в дневниците за продажби на „доставчиците“ и наличието на фискални бонове (в случая - с изцяло компрометирана доказателствена стойност) не доказват по безспорен начин, че съответните дружества са имали в наличност описаните стоки, за да ги продадат на [фирма]. Неоткриването на „доставчиците“ и непредставянето на надлежно оформени счетоводни документи от една страна и от друга – невярно отразяване на част от фактурите, не позволява да бъде изследвано последното обстоятелство. Освен фискални бонове (компрометирани) към фактурите, дружеството – жалбоподател не е представили каквито и да било други преки и/или косвени доказателства, досежно доставки на авточасти от конкретните издатели на спорните фактури - за наличието на стоките, за транспортирането и предаването им, за съхраняването им преди и след продажбите. Тези обстоятелства може да бъдат установени, само ако бъдат изследвани счетоводствата на издателите на фактурите, за част от които (споменато по – горе) е установено с влезли в законна сила ревизионни катове, че не са извършвали стопанска дейност, като са участвали в други схеми за данъчни измами. От друга страна няма данни счетоводството на дружеството – жалбоподател да е водено аналитично, на принципа на т. нар. „стоков поток“ - информация за закупени от различни доставчици стоки по вид, количество и стойност, съответно за продаването им на клиенти, по вид, количество и стойност. Тезата на издателите на РА (констатациите – изложени в РД), че жалбоподателят е участвал в схема за данъчни измами изцяло се споделя от Съда, тъй като категорично е подкрепена с наличните и обект на ревизионното производство писмени доказателства. Описаните корелации (нефункционални зависимости) между дружествата – издатели на фактурите, някои от тях (дружествата) с едни и същи управители, несъответствието между предмета на „доставките“ и предмета на дейност (строителство), констатациите за участие и в други схеми за данъчни измами сочат именно на извода за превратно упражняване правото на приспадане на ДДС.

Характерът на ДДС и изискванията за възникване правото на приспадането му налагат да бъде установено по несъмнен начин, че именно издателят на данъчната фактура е субектът, който е притежавал съответната стока (ресурси), за да може да осъществи сделката. За процесните случаи жалбоподателят не опроверга изложените по – горе констатации.

В контекста на решенията на СЕС, във връзка с тълкуване на разпоредби от директивата за ДДС, предвид подробно анализирани документи ревизиращите органи надлежно са установили обективните обстоятелства, даващи основание за заключението, че дружеството – жалбоподател е упражнило правото на данъчен кредит по фактури, документиращи сделки, които не са извършени от дружествата, посочени като издатели на тези фактури, понеже за тях се установява, че не са разполагали с практическа възможност за това. Предметът на дефинираните доставки (авточасти), за които дружеството – жалбоподател твърди да са извършени от издателите на спорните фактури задължително предполага наличието на ясно проследима логическа връзка между дейността на тези дружества, респ. –

възможността да са притежавали стоки. За нито едно от дружествата – „доставчици“ не е доказано да е разполагало с описаните видове и количество стоки. Данните за дружествата – издатели на процесните фактури ги определят като „липсващи търговци“ – понятие, дефинирано с чл. 2, § 1 от Регламент /ЕО/ 1925/2004 г. на Комисията (отм.). Според това определение „липсващ търговец“ е такъв, регистриран като данъчнозадължено лице за целите на ДДС, който 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 дължимия ДДС на съответния национален орган. Независимо, че цитираният регламент е отменен, считано от 21.02.2012 г., дефиницията на понятието може да бъде използвана, тъй като е валидна и за целите на прилагане на Директивата за ДДС. По аргумент от решението по дело № С-18/2013 г. ([фирма]) Директивата за ДДС не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато се установява, че не е извършена доставка, тъй като „доставчикът“ не е разполагал с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната му документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия — посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама. По време на процесната ревизия са установени обективни факти, които подкрепят изводите на издателите на ревизионния акт и на ответника. След като правото на приспадане на ДДС е упражнено неправомерно, законосъобразно с обжалваната част от РА № Р-22220618002408-091-001/20.11.2018 г. е постановен отказ да бъде възстановен отразения в процесните фактури ДДС, в общ размер на 83 904, 26 лева.

Законосъобразно, понеже е подкрепено с доказателства, с ревизионния акт е доначислен, на основание чл. 86, ал. 1 ЗДДС данък – 3 346, 51 лева, във връзка с издадени от [фирма] общо пет данъчни фактури с ДДС, които дружеството е отразило в дневника си за продажби с нулеви стойности. Установени са обаче (л. 69 от делото – РД) действителните стойности по фактурите, с оглед на което резултатите за съответните данъчни периоди (м.м. 02, 08, 12.2016 г., м. 05.2017 г.) са коригирани с размера на неотчетения ДДС, който не е бил деклариран в съответните СД.

Законосъобразно и отново неопровергано от жалбоподателя е и начисляването на лихви за данъчни периоди м.м. 02, 04, 05, 08.2014 г.; м.м. 02, 11.2015 г.; м.м. 01, 04, 05, 07, 10.2016 г. и м. 02.2017 г. Задължението за лихви е определено в резултат на променена процедура за приспадане на ДДС, във връзка с корекции на декларирани от [фирма] резултати, съобразно отказът да бъде признато правото на приспадане на данъка по процесните фактури.

В заключение - оспореният Ревизионен акт №

P-22220618002408-091-001/20.11.2018 г. е материално законосъобразен и обоснован, от гледна точка на установените със ЗДДС специални изисквания за упражняване на правото на данъчен кредит и предвид регламетираните с ДОПК процесуални правила за всестранно и пълно изясняване, на всички факти и обстоятелства. Актът е издаден от компетентни, надлежно оправомощени органи по приходите. Жалбата, като неоснователна подлежи на отхвърляне.

Дружеството – жалбоподател, предвид текста на чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде осъдено да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. юрисконсултско възнаграждение, в размер на 3 695 лева.

Водим от горните съображения и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14 - ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от [фирма], против РЕВИЗИОНЕН АКТ № P-22220618002408-091-001/20.11.2018 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 467/19.03.2019 г., в частта на определените задължения по ЗДДС, за данъчни периоди: м.м.10-12.2013 г.; м.м. 03, 07, 09, 10, 11, 12.2014 г.; м.м. 01, 03-10, 12.2015 г.; м.м. 02, 06, 08, 09, 11, 12.2016 г.; м.м. 05, 07.2017 г., както и в частта на начислените лихви за данъчни периоди м.м. 02, 04, 05, 08.2014 г.; м.м. 02, 11.2015 г.; м.м. 01, 04, 05, 07, 10.2016 г. и м. 02.2017 г.

ОСЪЖДА [фирма] - ЕИК:[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение, в размер на 3 695 лв. (три хиляди, шестстотин и деветдесет и пет лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: