

РЕШЕНИЕ

№ 701

гр. София, 09.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 26.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **7274** 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 от „Д. П.“ – Е. – [населено място], представлявано от управителя Р. М. Б. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221719004380-091-001/23.12.2019 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /Р./ №П-22221720072821-003-001 от 28.04.2020 г., издадени от Г. М. В. - Н. - орган, възложил ревизията и Ц. К. Х. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 945/11.06.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит 5 165,91 лв. и начислени лихви 677,03 лв. за данъчни периоди от м. 07.2018 г. до м. 10.2018 г. Жалбоподателят оспорва РА, с който му е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], като незаконосъобразен и неправилен. Сочи, че в издадените фактури и съпътстващи документи се съдържа достатъчно информация за вида на стопанската операция и позволяват да се идентифицират страните и предметът на сделките, данъчната основа, данъчното събитие и дължимият данък. Счита, че в хода на ревизията са представени всички относими доказателства, обосноваващи правото на приспадане на данъчен кредит, а неустановеният произход на стоките не е основание за непризнаване на данъчен кредит. Намира, че отказът на право на приспадане на данъчен кредит поради това, че доставчик не е представил доказателства е в противоречие с принципите на

обективност и служебно начало, залегнали в ДОПК. Позовава се на решения по дела на СЕС. Излага твърдения за допуснато нарушение на принципа за неутралност и правна сигурност. Данъчно задължено лице, което действа добросъвестно и вземайки всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба, не може да бъде държано отговорно за евентуално извършена злоупотреба от други лица по веригата на доставките (решения по съединени дела С-80/11 и С-142/11). С доводи за материална незаконосъобразност и немотивираност на обжалвания административен акт, моли за неговата отмяна.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221719004380-020-001 от 09.07.2019 г., връчена електронно на 24.07.2019 г., издадена от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор 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., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 07.2018 г. до м. 10.2018 г. Определен е 3 месечен срок за извършване на ревизията.

Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221719004380-020-002/23.10.2019 г., издадена от органа по приходите, издал първоначалната ЗВР, е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 22.11.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221719004380-092-001/05.12.2019г., връчен електронно на 05.12.2019г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-00-2465#2/17.12.2019г. е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД. Същото е разгледано в РА и прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221719004380-091-001/23.12.2019 г., издаден от Г. М. В.-Н. - орган, възложил ревизията и Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 27.12.2019 г. Така издадения РА е поправен с Р. №22221018166990-003-001/19.09.2018 г. в частта на определеното задължение по ЗДДС за данъчен период м. 10.2018 г.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Основната дейност на ревизираното дружество е продажба на захарни изделия и сокове в обект „сладкарница - фреш бар“, находящ се на адрес: [населено място], [улица]. За целта е регистрирано ФУ ДУ424769 и ФП 36582542.

С Протокол №Р-22221719004380-ППД-001/24.07.2019г. са приобщени доказателства, събрани в хода на проверка по установяване на факти и обстоятелства /П./, приключила с Протокол №П-22221718229107-073-001/30.05.2019 г.

В хода на проверката е констатирано, че в регистър „дневник за покупки“ са отразени 10 фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], за които не са представени годни доказателства, обосноваващи получени облагаеми доставки.

До [фирма] е изготвена Покана №П-22221718229107-178-001/ 01.02.2019 г. по чл. 103 от ДОПК. В резултат със СД по ЗДДС за м. 01.2019г. е коригирано правото на приспадане на данъчен кредит по 3 от фактурите, издадени от доставчика.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчен Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221719004380-040-001/17.07.2019г. Изискано е представяне на търговски и счетоводни документи за ревизираните данъчни периоди, включително данни и доказателства за контрагента [фирма]. От [фирма] са представени фактури с фискални бележки за плащания и приемо-предавателни протоколи.

Извършено е посещение в счетоводството на дружеството с цел преглед и анализ на търговските и счетоводни документи, за което е издаден Протокол №1591565 от 23.10.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена проверка на [фирма], като за целта е съставен Протокол за извършена насрещна проверка /П./ №П-22221419150138-141-001/20.11.2019г.

На дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, в резултат което са представени фактури, издадени на [фирма] с предмет продажба на плодове, зеленчуци и хранителни стоки, счетоводни регистри - дневници на сметки: 411, 453/2 и 501 за м. 07.2018 г. - 10.2018 г.

Извършена е служебна проверка в ПП VAT 14, при която е установено, че процесните фактури са отразени в регистри „Дневници за продажбите“ по чл. 124 и СД по чл. 125 от ЗДДС. По данни от ИМ на НАП дружеството не е разполагало с назначени лица по трудови правоотношения, липсват данни за отразени фактури в регистри „Дневници за покупките“ за периода от м. 07.2018 г. до м. 10.2018 г.

При това фактическо положение ревизиращите са обобщили, че независимо от представените писмени доказателства, съдържащи данни за вида на стоките, счетоводно отразяване на фактурите в съответните регистри и данни за плащания се налага извод за липса на реални доставки на процесните фактури, защото при извършената проверка липсват данни за материална и кадрова обезпеченост, не са представени доказателства за произход на процесните стоки, неустановено място на съхранение на стоките от доставчика и недоказан транспорт. Приходните органи, издали РД са приели, че за процесните фактури не са налице доказателства за реални доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, респективно за настъпване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от същия закон, поради което не се следва право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 854,64 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

С подаденото писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното дружество е направило възражение за това, че само е коригирало данъчен кредит по 3 от фактурите в хода на извършената П.. Възражението е прието за основателно.

В резултат с РА не е признато право на данъчен кредит в размер на 5 165,91 лв. по останалите 7 фактури, предвид неизпълнение на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП –

С., във връзка с което е постановено Решение № 945/11.06.2020г., с което РА е потвърден. Решение № 945/11.06.2020г., е връчено на жалбоподателя на 16.06.2020г. РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-00-81/02.07.2020 г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващото на правния спор:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК. Спазено е изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 Закона за електронния подпис и електронния документ /ЗЕДЕП/ в действащата му към момента редакция преди изм. с ДВ, бр.85/2017г., според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно материалната законосъобразност на оспорения РА:

Предмет на оспорване е РА, с който в тежест на дружеството са определени задължения по ЗДДС за данъчни периоди, вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит по 7 фактури, издадени от [фирма], документиращи доставки на плодове, зеленчуци, ядки, подправки и захарни изделия в размер на 5 854,64 лв..

Съгласно разпоредбите на ЗДДС, неотменимо и задължително условие за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за получателя, е наличието на действително получени стоки/услуги по облагаеми доставки. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получаването на стоки или услуги по облагаема доставка. Тълкуването на материалноправните разпоредби налага извода, че реалното извършване на облагаема доставка е задължително условие за възникване правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на реална доставка не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ.

Една от основните предпоставки за наличие на доставка на стока е прехвърляне правото на собственост върху стоката. За доказването на този факт правно релевантни са редица факти като наличие на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ в патримониума на получателя, други съпътстващи обстоятелства като транспорт на стоките, място на предаване и приемане на стоките, лица, участвали в този процес.

В общия случай доказването на реална доставка на услуга изисква доказване на потенциалната възможност на доставчика да извърши услугите, в това число наличие на материална, техническа и кадрова обезпеченост, както и доказване на самото изпълнение на услугите, наличието на резултат и ползването му от получателя.

Съществен елемент от доказването, в хода на ревизионното производство, е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставката. Законното изискване е водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение от регистрираните по ЗДДС лица е установено с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС. Съгласно ал. 1 от същата разпоредба, всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите.

Следва да се посочи и това, че доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирия субект, който е декларирал право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Затова, независимо че фактурите са издадени от доставчика и би могло да са изпълнени формалните изисквания за отразяване на фактурите в дневника за продажби на доставчика и в справка-декларация, то сами по себе си те не доказват, че удостоверените с тях доставки на услуги са действително осъществени, т.е. че съдържанието им съответства на обективната действителност.

Съдът счита, че приходните органи са проявили процесуална активност при установяване на относимите за спора факти и обстоятелства. В рамките на своята компетентност и в съответствие с принципите на обективност и служебно начало, залегнали в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, при ревизията е изискано както от ревизирия субект, така и от доставчика да предоставят доказателства и обяснения във връзка с процесните доставки. На приходната администрация са представени фактури и протоколи и счетоводни документи, но същите не са достатъчни за обосноваване реалността на документираните продажби на стоки.

Въпросът за прехвърляне на правото на собственост е уреден в чл. 24 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, с оглед вида на вещта - индивидуално или родово определена. При договори за прехвърляне на собственост и за учредяване или прехвърляне на друго вещно право върху индивидуално определена вещь прехвърлянето или учредяването настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта. При договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такава, когато бъдат предадени.

На първо място в хода на ревизията не са ангажирани годни доказателства, удостоверяващи значимите за спора обстоятелства по предаване на вещи /място - търговски обект и транспорт/, доколкото притежаването на документи без съответното съдържание не е достатъчно да обоснове, че действително отразената в тях стопанска операция се е състояла. В допълнение липсват доказателства за закупуване на стоките от предходни доставчици. Именно фактическото притежание и предаване на процесните стоки е от значение за целите на данъчното облагане и конкретно за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит.

На следващо място [фирма] не е обосновало връзката на фактурираните стоки с последващите доставки, въпреки изрично поставеният с ИПДПОЗЛ въпрос за предоставяне на данни за разходни норми и рецептурна информация за продаваните

артикули. Това в допълнителна степен мотивира извод, че фактическо получаване на стоки от спорните доставчици липсва.

Допълнителен аргумент за липса на реални доставки е поведението на прекия доставчик - [фирма] е с прекратена регистрация от 30.10.2018 г., без данни за реално извършвана стопанска дейност за периода на фактуриране и генерирани данъчни задължения в особено големи размери. На посоченото дружество с РА №Р-22221418001736-091-001/30.10.2018 г. са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 11.2016 г. до м. 01.2017г. Видно от съдържанието на РД при проверка на [фирма], ЕИК[ЕИК] се установява, че [фирма] е било наемател на складови помещения в стокова борса „С.-Б.“ до 01.11.2017 г., като до този период дружеството е разполагало и с персонал назначен по трудови правоотношения. Така установеното наред останалите констатации, изложени в РД /липса на данни за назначени лица по трудови правоотношения за периода на фактуриране и липса на посочени фактури в регистри „Дневници за покупките“ за периода на ревизията/, сочат недвусмислено, че доставчикът не е осъществявал реална търговска дейност от м. 11.2017 г.

Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е и решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49. Аналогично и в решение по дело С-454/98, т. 62 е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“ жалбоподателят очевидно се е стремял към неправомерно облагодетелстване, т.е. в случая е налице изключението, визирано в заключението по т. 1 от Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

От всичко изложено до тук следва извод, че не се е състояло отделяне на стоките и предаването им, поради което не е налице основанието на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване и упражняване на претендираното от оспорващия право на данъчен кредит. С оглед гореизложеното, съдът намира, че събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. Ето защо, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на

юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 622.15 лева съобразно чл.8, ал.1, т.3 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес в размер на 5842.94 лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Д. П.“ – Е. – [населено място], представлявано от управителя Р. М. Б. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221719004380-091-001/23.12.2019 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /Р./ №П-22221720072821-003-001 от 28.04.2020 г., потвърден с Решение № 945/11.06.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит 5 165,91 лв. и начислени лихви 677,03 лв. за данъчни периоди от м. 07.2018 г. до м. 10.2018 г.

ОСЪЖДА „Д. П.“ – Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: Столична община, [населено място], [улица], представлявано от управителя Р. М. Б. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 622.15 лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: