

РЕШЕНИЕ

№ 7506

гр. София, 23.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 24.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Макрина Л Христова, като разгледа дело номер **3819** 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] срещу решение № 369/9.3.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, с което е потвърден ревизионен акт № Р 222215117005765-091-001/4.12.2019 г., в частта с която на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 02.2019 г. общо в размер на 21 996,00 лв., по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят твърди, че липсва обективен анализ на събраните доказателства. Предвид тежестта на доказване на ревизия по общия ред, направените констатации следва да са в съответствие със събраните доказателства. Констатациите са основани единствено на предположения за неизрядно поведение на доставчиците му. На основание чл. 7, ал. 3 ЗСч. следва да се приеме, че е налице документална обосновааност. Доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица; изпълнени са изискванията на ЗДДС за начисляване на данъка. Ненамирането на доставчика не може да доведе автоматично до извод за липса на реалност. Фактурата е достатъчна, за да се направи извод, че е налице сключен договор по смисъл на търговското право. Според практиката на СЕО фактурата е достатъчен документ, удостоверяващ доставката; не може да се приеме, че е от решаващо значение за наличието на облагаема доставка това дали стоката е придружена с товарителница или друг

документ. Данъчните органи не могат да отказват поради неустановяване на реалност, а единствено да извършат проверки по отношение установяване на измами. Цитира указание на изпълнителния директор на НАП - № 20-00-134/21.6.2013 г. Ето защо не може да се приеме, че следва да се откаже данъчен кредит поради липса на документи или кадрови ресурс от доставчика. Не са изяснени фактите относно основанието, поради което [фирма] стопанисва склада, където са се съхранявали стоките, предмет на издадената от него фактура. Относно доставката на [фирма] твърди, че законът не забранява бъдещи доставки, въпреки че плащането е направено по-късно. Не може да проверява и контролира предполагаемо неизрядно поведение на този доставчик. Данъчните органи не са изисквали служебно информация в тази насока. Ето защо иска да бъде отменено оспореното решение. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта. Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220219001858-020-001 от 26.03.2019 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 01.02.2019 г. до 28.02.2019 г. Ревизията е възложена във връзка с подадена за м. 02.2019 г. справка-декларация /СД/ по ЗДДС №22021744933/14.03.2019 г. с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в размер на 31 972,84 лв.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22220219001858-092-001 от 14.10.2019 г., връчен електронно на 14.10.2019 г. Ревизията е приключила с РА №Р-22220219001858-091-001 от 04.11.2019 г. С РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м. 02.2019 г. общо в размер на 21996,00 лв. от заявления за възстановяване ДДС общо в размер на 31_972,84 лв.

Основната дейност на [фирма] през ревизирания период е търговия на едро със селскостопански култури /пшеница, ечемик, царевича, овес и други/. Дружеството не е производител на гореспоменатите култури, закупувайки ги от земеделски производители, физически лица или търговци на зърно и ги реализира на вътрешния пазар, както и в М. и Гърция.

В хода на ревизионното производство са предприети следните процесуални действия:

- на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220219001858-040-001/27.03.2019 г., в отговор на което са представени документи на 07.04.2019 г., 08.04.2019 г. и 09.04.2019 г.

- на основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на ревизираното дружество, резултатите от които са отразени в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

Прието е за установено, че през м. 02.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на

приспадане на данъчен кредит в размер на 10_070,00 лв. по фактура №[ЕГН]/15.02.2019 г., издадена от [фирма]. Предмет на доставката е: „Съхранение на 380 т царевица съгласно договор, приемане за съхранение на царевица реколта 2018 г. и изтегляне на царевица реколта 2018 г.“.

До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ №П-03000319057432-040-001 от 28.03.2019 г., което е връчено по електронен път. До момента на приключване на проверката документи не са представени. Съгласно констатациите на РД, такива са постъпили с вх. №53-00-1038 от 02.08.2019 г. и са:

- копие на цитираната фактура;

- договор от 16.07.2018 г. за съхранение на зърно, сключен между ревизираното дружество - влогодател и [фирма] – складодържател, по силата на който складодържателят предоставя на влогодателя складови помещения, годни за складиране на зърно и се задължава при условията на възмездност да поеме техническата част по внасянето, съхранението и изтеглянето на интервещионното зърно, реколта 2018 г. Срокът за съхранение на зърното се определя от деня на първото внасяне /датата на първия дневен запис за доставка/ до деня на окончателното изтегляне /датата на приключителния констативен протокол за експедиция/. Цената, дължима от влогодателя на складодържателя включва заплащане за складирането и логистиката /приемане и експедиция/. Тя се определя по следните параметри: за съхранение на съответно количество зърно – 17,00 лв./тон/месец без ДДС, за вкарване на зърно – 7,00 лв. тон без ДДС и за изтегляне – 6,50 лв./тон без ДДС. Адресът на зърнобазата е: [населено място], [улица]. Собственик на складовите помещения е [фирма] – в несъстоятелност, ЕИК[ЕИК].

- констативен протокол от 15.02.2019 г. между [фирма] - влогодател и [фирма] - складодържател на 380 т царевица, реколта 2018 г., доставено за съхранение и 380 т царевица, реколта 2018 г. изкарани от склада.

От страна на ревизираното лице са представени документи, идентични с описаните. Представена е хронологична ведомост на счетоводна сметка 401 за периода от 01.01.2019 г. до 30.06.2019 г., платежни нареждания от 04.04.2019 г. за извършени плащания на суми в размер на 5_900,00 лв. и 1_420,00 лв., дневно авизо за сумата в размер на 1_420,00 лв.

При извършена справка в имотния регистър на Агенцията по вписвания е установено, че [фирма] – в несъстоятелност, притежава зърнобазата в [населено място], [улица]. Видно от мотивите на РА, органите по приходите са приели, че стоката/услугата, фактурирана като предмет на доставката, за която ревизираното лице претендира данъчен кредит, изобщо липсва и е налице т. нар. абсолютна симулация. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките, както и че трайната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ изисква поначало да е осъществена действително облагаема доставка и да е издадена фактура за нея, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя. Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка от страните трябва да притежава освен счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, така и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на доказателства за предаване на стоката или предмета на услугата може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. В хода на ревизията не са

представени доказателства, които да установяват обективно осъществена доставка на стоки и на услуги от страна на доставчика. Липсата на доставка не се обосновава с действията само на доставчика, а и на двете страни по сделката, т. е. и на собствените действия на получателя, както и поради обстоятелството, че не е възможно получателят по така издадената фактура да не знае, че участва в привидна сделка. По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС, на [фирма], е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 070,00 лв. по фактурата, издадена от [фирма].

За м. 02.2019 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 926,00 лв. по фактури №[ЕГН]/21.02.2019 г. и №[ЕГН]/22.02.2019 г., издадени от [фирма], с предмет на доставките – „Грах – доставка м. септември 2019 г. „.

Изготвено е ИПДПОЗЛ №П-22221019056445-040-001 от 27.03.2019 г., като в отговор са представени писмени обяснения, в които е и посочено, че е фактурирана бъдеща сделка /фючър/, както и че стоката ще бъде закупена от български земеделци – физически и юридически лица; към момента няма сключени договори за изкупуване, защото когато започне кампанията се сключват договори с всеки отделен производител за количество и цена. Според обяснението, стоката ще бъде извозена с транспорт на клиента за сметка на [фирма] или ще бъдат наети камиони от транспортни дружества. Представени са следните документи:

- копия на двете фактури;
- договор №10 от 21.02.2019 г. за продажба на грах реколта 2019 г., сключен между [фирма] – получател и [фирма] – доставчик, по силата на който продавачът прехвърля на купувача правото на собственост върху 168 тона грах реколта 2019 г., а получателят заплаща стойността ѝ срещу издадени от доставчика данъчни фактури. Срок за доставката на стоката 31.10.2019 г.;
- отчет по сметка от [фирма], ЕИК[ЕИК] с титуляр [фирма], според който на 28.03.2019 г. от [фирма] е наредена сумата от 11_000,00 лв., основание по фактура №1105/21.02.2019 г.;
- оборотна ведомост за периода 01.01.2019 г. – 31.03.2019 г.;
- счетоводни записи на издадените фактури – сметки 411, 702, 4532 и 503.

От страна на ревизираното лице са представени аналогични документи във връзка с доставките от [фирма].

Извършени са служебни проверки в информационната система на НАП, при които е установено, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. Дружеството е декларирало код на основна дейност 9602 - Фризьорски и козметични услуги. За периода, попадащ в обхвата на ревизията, проверяваното дружество не е имало назначени лица на трудови договори. За предишни периоди е имало лица, назначени на длъжности: фризьор, гримьор, козметик, маникюрист и рецепционист.

При така очертаната фактическа обстановка, ревизиращият екип е приел, че процесните две фактури не се основават на реално осъществени доставки на стоки/услуги по договор за продажба на грах реколта 2019 г. между [фирма] и [фирма]. Няма данни за наличие на договори между [фирма] и неговите доставчици. Прието е, че доставки изобщо не са извършени, както и че не е възможно получателят по издадените фактури да не знае, че участва в привидни сделки.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС, ревизиращите органи са отказали правото на приспадане на данъчен кредит

общо в размер на 11 926,00 лв. по двете фактури, издадени от [фирма].

При оспорването пред по-горестоящия орган ответникът е приел, че жалбата е неоснователна. Прието е, че във фактурите от [фирма] е отразено, че са издадени във връзка с възникнали данъчни събития на 21.02.2019 г. и 22.02.2019 г. като към тези дати не са възникнали данъчни събития по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, доколкото не е налице прехвърляне на собствеността върху стоката. Данъкът не е станал изискуем и на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, тъй като нито на датата на издаване на фактурата, нито на датата на бъдещата доставка /срокът за доставка на стоката е 31.10.2019 г./ не е извършено плащане на вписаните във фактурите стойности. Не става ясно въз основа на какви критерии е определена предварително фактурираната цена на доставките. На 28.03.2019 г. от [фирма] е наредена сумата от 11 000,00 лв., по фактура №1105/21.02.2019 г. един месец по-късно от датата на издаване на фактурата, като преведената сума не съответства на данъчната основа на фактура №[ЕГН] от 21.02.2019 г. в размер на 29_880,00 лв. Доказателства за изплащане на остатъка по горната фактура, както и за извършено плащане по фактура №[ЕГН] от 22.02.2019 г., не са ангажирани. Предвид тези факти е прието, че двете фактури са издадени в нарушение на чл. 25, ал. 2 и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, във връзка с чл. 86 ЗДДС. Прието е, че доставчикът е издал фактурите без основание, единствено с цел да се осигури възможност за ревизираното лице да приспадне данъчен кредит в размер на 11_926,00 лв. през м. 02.2019 г.

По отношение на фактурите от [фирма] е прието, предвид предмета на доставката, че следва да са налице документи, удостоверяващи влагането и изтеглянето на стоката от зърнобазата, каквито не са представени; липсват доказателства относно датите, на които стоката е предадена за съхранение, на които е изтеглена от складовата база; транспортни документи, удостоверяващи транспортирането на стоката до и от зърнобазата, в съответствие с чл. 37, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не е подавало годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г., както и за 2018 г. и 2019 г., през които дружеството да е издавало фактури за доставка на зърнени култури /царевица, пшеница, слънчоглед/. За 2017 г. дружеството е подало ГДД, в която е посочен код на дейност 4120 – Строителство на жилищни и нежилищни сгради, като са декларирани приходи в размер на 833,33 лв., разходи в размер на 5_866,04 лв. и данъчна загуба в размер на 211_032,71 лв., която произтича от намаление на финансовия резултат с 206_000,00 лв. – пренасяне на данъчни загуби от минали години, но през 2017 г. не са изпълнени условията за приспадане съгласно чл. 70, ал. 2 от ЗКПО, тъй като за същата година не е формиран положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба /така протокол №П-03000319093715-073-001 от 28.08.2019 г. Регистрацията на [фирма] по ЗДДС е прекратена на 26.02.2019г. Прието е, че доколкото фактурата е частен документ и доколкото жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици – формиране на данъчен кредит, той носи тежестта да докаже правопораждащия факт – извършването на доставка. Прието е, че се касае за фиктивно фактуриране, като добросъвестността на ревизираното лице е изключена – то е знаело, че сделката, с която обосновава правото си на данъчен кредит, е част от злоупотреба, доколкото самото то е участвало при изготвянето на документите и е използвало фактура, която не отразява реална доставка като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС.

За 2013 г., 2014 г. и 2015 г.

Предвид така установеното съдът намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, че при издаване на РА са спазени материално-правните норми при издаването му.

Фактическите установявания, направени от ревизиращите органи и изложени по-горе се потвърждават от представените доказателства. Същевременно, въпреки указаната му доказателствена тежест, жалбоподателят не е посочил или представил други, които да опровергават тези установявания.

Видно от установеното по-горе, данъчните органи са извършили необходимите процесуални действия по събиране на необходимите доказателства, от които да може да се направи извод относно наличието на предпоставките за признаване правото на ползване на данъчен кредит. Пред настоящата инстанция не се представиха нови доказателства, които да доведат до нови фактически изводи или да опровергават вече направените. Следва да се приемат фактическите изводи, направени от ревизиращите органи и ответника доколкото се потвърждават от представените доказателства/.

От правна страна съдът споделя крайните изводи на ответника, че не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит.

Съгласно чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и доставката да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Осъществяването на фактическия състав на доставката подлежи на доказване.

Жалбоподателят се позовава на решения С-123/14 и С-285/11 г. на СЕС, като поддържа, че не е необходимо да се доказва произхода на стоката; достатъчно е да бъде установено прехвърляне на правото на разпореждане. Само ако бъде установено от данъчните органи, че данъчно-задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, на която основава правото си на приспадане, е част от данъчната измама, само тогава са налице основания за отказ.

Съдът намира, че аргументите на посочените решения са неприложими в процесния случай. Константно при тълкуването на чл. 167 от Директива 2006/112 - както в практиката на Съда, така и практиката на националните съдилища се приема, че наличието на действително осъществена /реална/ доставка е основна предпоставка за възникване на правото на приспадане. Това е прието и по делото "Б.", С-285/1. В т. 31 от него е посочено, че за да се установи, че на основание тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните

стоки са били използвани (от Б.) за извършването на облагаеми сделки.

В процесния случай съдът споделя изводите на ответника, че по отношение на фактурата, издадена от [фирма] за част от сумата не са били налице предпоставките на чл. 25, ал. 7 ЗДДС доколкото по нея се установява само частично плащане. На следващо място, не се установява, освен плащането, в действителност да е извършена реална доставка по предмета на сделката. Отделен е въпросът, че видно от събранте доказателства не може да се направи извод за наличието на материална и кадрова възможност за осъществяването ѝ.

По отношение на фактурите, издадени от [фирма]. И в това производство не са представени доказателства относно реалното извършване на доставката, както и относно кадрова и материална възможност за извършване на доставката. Установява се единствено извършване на дейност от това дружество по Строителство на жилищни и нежилищни сгради. В сделката [фирма] е участвал ва качеството си на складодържател, без обаче да се установява какви са отношенията му със собственика на складовата база. Данъчните органи са предприели действия в тази насока, но не са представени доказателства. Такива не са а представени и в това производство, въпреки дадените указания.

Предвид изложеното, както и предвид установеното по делото следва да се направи извод, че не се установява наличието на реално осъществени доставки. До такъв извод са достигнали и данъчните органи.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 2 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес /в общ размер 21996 лв./, което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 1489,88 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение № 369/9.3.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, с което е потвърден ревизионен акт № Р 222215117005765-091-001/4.12.2019 г., в частта с който на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 02.2019 г. общо в размер на 21 996,00 лв., по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП, сумата от 1489,88 лв. разноски. Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: