

РЕШЕНИЕ

№ 5147

гр. София, 07.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 01.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **8296** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/10.03.2014 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията, и М. И. Ч., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Според жалбоподателя, обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения и явна необоснованост. Излагат се доводи за необоснованост на РА. Според изложеното в жалбата, РА е издаден и в нарушение на материалния закон, тъй като при наличието на достатъчни по обем конкретни доказателства за реално извършени доставки, както и при липса на всякакви обективни данни неоснователно е отказано право на данъчен кредит. По изложените съображения моли за отмяна на ревизионния акт.

В с.з. жалбоподателят, не се представлява. В съдебното заседание, в което е даден ход на делото по същество пред друг състав на съда, процесуалният представител на жалбоподателя е направил искане за присъждане на разноски, за което е представил списък, находящ се на лист 598 от делото.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, представляван от юрисконсулт, оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата,

събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1307088/30.07.2013 г., връчена на 14.08.2013 г., изменена със ЗВР № 1309690/22.10.2013 г. и ЗВР № 1310382/13.11.2013 г. издадени от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., упълномощена със Заповед № РД-01-1354/01.11.2012 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 11.12.2012 г. до 30.09.2013 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1309690/14.12.2013 г., срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/10.03.2014 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията, и М. И. Ч., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е предоставяне на мобилни услуги от мобилен оператор [фирма].

С решение № 1200/07.07.2014 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, оспорения РА е потвърден.

Предмет на разглеждане по настоящото дело е издадения Ревизионен акт № [ЕГН]/10.03.2014 г., потвърден с решение № 1200/07.07.2014 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, с който са установени с РА задължения в размер на 36 926,42 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 969,88 лв., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от горепосочения доставчик. Процесите фактури са с предмет - СИМ карти, съгласно Договор за мобилни услуги от 04.12.2012 г., сключен между ревизираното дружество и [фирма].

При горната фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване на РА, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, тя е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Първо, жалбата е подадена срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред, както се изисква от чл. 156, ал.2 ДОПК. Административната жалба срещу него по чл. 145 ДОПК не е уважена от Директора на ДОДОП – С. с решение по чл. 155 ДОПК за отмяна на ревизионния акт, както чл. 156, ал.3 ДОПК предполага. Следователно РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. е съдебно обжалваем съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК, а жалбата срещу него не е недопустима по чл. 159, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК като насочена срещу неподлежащ на оспорване акт. Второ, не е недопустима по чл. 159, т.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК за неправосубектност на оспорващия. На база общата материалноправна правоспособност на юридическо лице по чл. 131 ЗЛС, вр. чл. 63, ал.3 ТЗ, жалбоподателят има съгласно чл. 27, ал.1 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК също и процесуалната правоспособност по чл. 9, ал.1, т.2 ДОПК да инициира като оспорващ това производство. Трето, РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. не е оттеглен по чл. 91, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК от издалите го органи по приходи – съответно няма настъпила недопустимост на съдебното му оспорване по чл. 159, т.3

АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Четвърто, с обжалвания РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. са установени данъчни задължения на [фирма], поради което съгласно чл. 147, ал.1 in fine АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК дружеството се явява легитимирано да претендира съдебната отмяна на акта. Иницирано от този жалбоподател, съдебното оспорване не е недопустимо по чл. 159, т.4 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК за липса на правен интерес. Пето, тъй като в преписката липсва разписка за връчване на Решение № 1200/07.07.2014 г. на [фирма], проверката на срока по чл. 156, ал.1 ДОПК ще се извърши след представянето ѝ. Без да е удостоверено получаването на това решение по реда на чл. 148 ДОПК от жалбоподателя, не може да се констатира просрочие по чл. 151, ал.1 ДОПК, водещо до недопустимост по чл. 159, т.5 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Шесто, този спор не е преклудирал с влязло в сила съдебно решение по чл. 159, т.6 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, нито се разглежда в друго висящо дело по чл. 159, т.7 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Седмо, жалбата не е оттеглена, нито е заявен отказ от нея по реда на чл. 155, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК – няма недопустимост по чл. 159, т.8 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК поради десезиране на съда със спора. Осмо, искането за отмяна на РА № [ЕГН]/10.03.2014 г. е подведомствено на административните съдилища по чл. 128, ал.1, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и родово им е подсъдно по чл. 132, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Предвид местонахождението на Директора на ДОДОП – С. като решаващ орган по чл. 152, ал.2 ДОПК в [населено място], спорът е местно подсъден на Административен съд София-град съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК.

Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал.1 вр. чл. 145, ал.1 ДОПК и приложен препис по чл. 149, ал.2, т.2 ДОПК. Липсата на представен документ за внесена държавна такса по чл. 149, ал.2, т.4 ДОПК се отстрани по реда и в срока по чл. 151, ал.2 ДОПК.

Предвид местонахождението на директора на ДОДОП - С. като решаващ орган по чл. 152, ал.2 ДОПК в [населено място], спорът е местно подсъден на Административен съд София-град съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК.

Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал.1, вр. чл. 145, ал.1 ДОПК, както и приложенията по чл. 149, ал.2, т.2 и 3 ДОПК. Липсата на представен документ за платена държавна такса по чл. 149, ал.2, т.4 ДОПК се отстрани по реда и в срока по чл. 151, ал.2 ДОПК - в изпълнение указанията на съда, жалбоподателят депозирал по делото молба с платежно нареждане за внесена държавна такса в размер на 50 лв. съгласно т.2б, б."б" от Тарифа № 1 към Закона за държавните такси, събирани от съдилищата, прокуратурата, следствените служби и Министерството на правосъдието.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в ревизии по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидарно приложение намират правилата за доказване по АПК и ГПК - § 2 ДР на ДОПК. При положение, че [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му.

Относно материалната законосъобразност на акта

Облагаема според чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена

от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Чл. 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС транспонира чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 167 и чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на

облагаеми доставки, включително поради това, че доставчикът не е представил изисканите му документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Според ал.2 на същата разпоредба правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът става изискуем според чл.25, ал.6 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие, която съобразно чл.25, ал.2 е датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Съвкупният анализ на посочените разпоредби сочи, че правото на приспадане на данъчен кредит е несъмнено обусловено от извършването на облагаема доставка, в рамките на която лицето е получило определени стоки или услуги. Следва да се има предвид правилото, че приспадане на данъчния кредит е налице и възниква само ако получената стока или услуга се използва за извършването на облагаеми доставки /чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/.

Прилагайки общото правило за разпределяне на доказателствената тежест, установено в чл.154 от ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да установи по делото, че по спорните фактури са изпълнени както формалните, така и материалните предпоставки за упражняване на претендираното от него право на приспадане на данъчен

кредит, тъй като именно за него възникват благоприятните последици от това. На жалбоподателя са дадени указания във връзка с тежестта на доказване и му е предоставена възможност за попълване на делото с доказателства, в това число като по негово искане са назначени пет (основна и допълнителни) експертизи. Въпреки това по делото остана недоказано наличието на предпоставките за упражняване правото на данъчен кредит, поради което органите по приходите законосъобразно са отказали да признаят на жалбоподателя това право.

Съдът намира, че дори доставките на СИМ карти да са действително изпълнени, налице се основания да се счита, че същите не са използвани за извършване на облагаеми доставки, поради което не е изпълнено изискването на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, имайки предвид описаните писмените доказателства, включително събраните при насрещната проверка на „МЮСЮЛМАНСКО ИЗПОВЕДАНИЕ”.

ЗДДС не съдържа разпоредби, които конкретно да посочват или да ограничават период за последващо извършване на облагаема доставка с получена такава. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В тежест на ревизираното лице е да докаже, че получените стоки или услуги ще се използват за икономическата му дейност - за извършване на облагаеми доставки. В настоящият случай, това не е направено от страна на жалбоподателя. От една страна е установено, че „МЮСЮЛМАНСКО ИЗПОВЕДАНИЕ” не е получател на услуги, предоставяни от жалбоподателя, а от друга страна не е доказана насрещна престация от посочените крайните потребители на СИМ картите към ревизираното дружество.

Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Налице е и ограничението в чл.70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Жалбоподателят безспорно е получил процесиите СИМ карти. Извършвал е плащания към доставчика /този извод се налага от ежемесечно издаваните от страна на [фирма] фактури, в които освен месечния абонамент са таксувани и разговори, съобщения и др. услуги/. Получените от доставчика СИМ карти са използвани през процесиите периоди. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства, че същите са използвани за извършване на облагаеми доставки, респективно, че е получил насрещна престация във връзка с използването им. Налице е или извършване на безвъзмездни доставки към

реалните ползватели на картите, или картите са използвани за дейност, различна от икономическата дейност на дружеството. Т.е. плащанията са по фактури от ревизираните периоди с предмет - таксувани телекомуникационни услуги за процесите периоди. Същевременно, ревизираното лице няма последващи доставки за съответните периоди, като няма такива и до момента. Изложеното, съчетано с обстоятелството, че лицето няма активи /дори такива в изграждане/, води до извода, че доставките не са използвани и няма как да бъдат използвани /защото са потребени/ за последващи облагаеми доставки.

Ангажираните от жалбоподателя доказателства, в т. ч. посредством въпросите по съдебно-счетоводната експертиза, касаещи счетоводното отразяване на издадените фактури и извършените по тях плащания имат относително ниска доказателствена стойност за установяването на реалността на доставките. Съгласно чл.182 от ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, вписванията в счетоводните книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите доказателства по делото. По счетоводни данни, вещото лице сочи, че не се установява използване на процесите мобилни услуги от [фирма] за извършване на последващи облагаеми доставки. Не се установяват по счетоводни данни, задължения по фактури на физически лица, получатели на мобилни услуги към [фирма]. По счетоводни данни, не се установява осчетоводяване на СИМ карти, отчетност и счетоводно отразяване на тяхно предоставяне на физически лица - получатели на мобилни услуги по фактури.

От данните в представените по делото разпечатки от информационната система на НАП на дневници за покупките и СД за ДДС на [фирма] за отделните данъчни периоди (месеци) от м.12. 2012г. до м.09.2013г., е видно, че процесите фактури, издадени от [фирма], са отразени в дневниците за покупките, респ. в СД за ДДС на [фирма], за съответните данъчни периоди. Фактурите са 138 на брой, а не 140, защото е видимо двойно отразяване в дневника за покупките за данъчен период м. 05. 2013г. на фактура № [ЕГН]/05.05.2013г. с ДО 31,68 лв. и ДДС 6,34 лв. (ред 82 и ред 86 в Таблица № 3) и фактура № [ЕГН]/05.05. 2013г. с ДО 198,78 лв. и ДДС 38,76 лв. (ред 85 и ред 87 в Таблица № 3).

От данните в представените по делото разпечатки от информационната система на НАП на дневници за продажбите и СД за ДДС на [фирма] за отделните данъчни периоди (месеци) от м.12.2012г. до м.09.2013г., е видно, че процесите фактури, издадени на [фирма], са отразени в дневниците за продажбите, респ. в СД за ДДС на [фирма], за съответните данъчни периоди. Фактурите са 138 на брой, а не 140, защото при [фирма] има двойно отразяване в дневника за покупките за данъчен

период м.05.2013г. на фактура № [ЕГН]/05. 05.2013г. и фактура № [ЕГН]/05.05.2013г. В тази връзка, на ред№ № 86 и 87 в Таблица № 4 е отговорено с „не”, защото при доставчика няма двойно отразяване, а само веднъж (ред 82 и 85 в Таблица № 4).

Вписванията в счетоводните регистри не биха могли да се считат за надежден и убедителен източник на данни относно отразените в тях счетоводни записвания.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на Административен съд София-град приема, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган и в съответната форма, като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна.

В обобщение на изложеното, съдът счита, че обосновано и в съответствие с материалния закон органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит, ведно с определените лихви за несвоевременно внасяне, по издадените от посочените доставчици фактури, за съответните данъчни периоди, поради което ще отхвърли подадената жалба.

Страните своевременно претендират *разноски по делото*.

Предвид изхода от делото, следва да се присъди на ответника възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в размер на 1666.89 (хиляда шестстотин шестдесет и шест лева и осемдесет и шест стотинки) лв., изчислено съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. на ВАС за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, I-во отделение, 21 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/10.03.2014 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията, и М. И. Ч., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С. -

ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1200/07.07.2014 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДС/ в резултат на непризнато право на данъчен кредит в общ размер на 36 926,42 лв. по издадени фактури от [фирма], ЕИК[ЕИК], ведно със съответните лихви за забава в размер на 969,88 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – [населено място] сумата от 1666.89 (хиляда шестстотин шестдесет и шест лева и осемдесет и шест стотинки) лева юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: