

РЕШЕНИЕ

№ 5042

гр. София, 29.09.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 09.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **5569** по описа за **2016** 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] [населено място], представлявано от Г. В. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221415001285-091-001 от 17.11.2015г., издаден от В. В. на длъжност Началник сектор, възложил ревизията и П. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, който изменен и потвърден с Решение № 674/25.04.2016г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) – С. при ЦУ на НАП.

В жалбата са наведени оплаквания за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Изложени са подробни съображения. Цитирана е практика на СЕС.

В съдебно заседание, жалбоподателят не се представлява.

Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП оспорва жалбата.

Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП в съдебно заседание не се представлява.

Административен съд София град, 46-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221415001285-020-001 от 04.03.2015г. връчена по електронен път на 16.03.2015г., С последваща заповед ревизията е спряна и впоследствие възобновена.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221015008634-092-001/13.10.2015г. Задълженото лице в срок и на основание чл.117, ал.5 от ДОПК не е подало писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва издаването на РА № Р-22221415001285-091-001/17.11.2015г. издаден от В. В. на длъжност Началник сектор, ревизии и П. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Предмет на оспорване в настоящето производство е непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури от доставчици [фирма] и [фирма]. Ревизията е повторна и е в изпълнение на Решение № 265 от 20.02.2015г. на директора на ДОДОП С..

Относно спорните фактури от [фирма] ревизираното дружество е представило два броя договори и приемо- предавателни протоколи. Договорите са от 31.05.2012г. и 08.10.2012г..Договорени са услуги по конкретни филмови продукции. [фирма] приема да извършва услуги като посредник.Към договорите са представени приемо-предавателни протоколи , в които е посочена цената на услугите и местата, на които са предоставени.Представени са и два протокола за прихващане на вземания и задължения съответно от 09.08.2012г. и от 05.11.2012г.С тристранен протокол от 09.08.2013г. между [фирма] и [фирма], водещ счетоводната отчетност на ревизираното дружество и [фирма] е уговорено ревизираното дружество да заплати счетоводното задължение , което има [фирма] към [фирма],, като със същата сума се намали задължението на [фирма] по фактури от [фирма].С втория протокол от 05.11.2012г. е подписано споразумение за прихващане на задължение на [фирма] в размер на 11 200,00лв. от вземане на ревизираното лице по една от спорните фактури.

Договорите и приемо -предавателните протоколи са подписани от едно и също лице и за двете страни-Г. К., представляващ [фирма] и пълномощник на [фирма] без да е представено пълномощно.В протоколите представени към договора от 31.05.2012г. е посочено, че са издадени за предоставени услуги по договор от 31.06.2012г., различен от представения. Ревизираното дружество е представило копия на банкови извлечения за наредени плащания към [фирма] за съответните периоди, в които са издавани фактурите. Същевременно [фирма] не е открито на адрес при извършената насрещна проверка и не е представило исканите му документи. Същият доставчик няма назначени лица по трудов договор и предвид предоставяните услуги не се доказва реална доставка.Следва да се има предвид и че представените документи във връзка с реалността на доставката са подписани от едно и също лице, което също е доказателство, че фактурираните услуги не са извършени от [фирма].

От справка в база данни на НАП се установява, че [фирма] за процесния период е декларирал продажби единствено към [фирма] и покупки от [фирма] за счетоводни услуги и от [фирма] за услуги по договор.

Както беше посочено представени документи касаещи [фирма] са подписани от едно и също лице за възложител и изпълнител.Представените договори и приемо предавателни протоколи не могат да удостоверят, че действителния изпълнител на услугите е [фирма].

Относно спорната фактура от [фирма] не са налични договор и приемо-предавателни протоколи, от които да е видно какъв е предмета на услугите, какви са договорените условия между страните и дали същите са изпълнени. Ревизираното

дружество е представило единствено спорната фактура, в която предмет на доставката е довършителни работи по договор и копие на вносна бележка от 17.12.2012г. за наредено плащане на 34 054,72лв. с основание плащане по договор. За процесния период [фирма] е разполагал с 8 лица на трудов договор, но наличието на фактура без други доказателства за вида на услугите, начин на калкулиране на цената, не може да удостовери наличие на облагаема доставка. Ревизираното дружество също не е представило доказателства в тази насока. Не са ясни начина и условията за реализиране на доставката. Няма данни за възлагане на доставката, вида на извършената работа, калкулиране на цената и приемане на извършената работа. Липсват доказателства, които да удостоверят доставка по фактура издадена от [фирма].

Вещото лице по ССЧЕ констатира, че не се съдържат извлечения от счетоводни регистри, оборотна ведомост, главна книга от отчетност на [фирма] и на [фирма]. Вещото лице е посочило, че съгласно представен договор № 00...331/03.10.2011г. се е информирал, че [фирма] е било счетоводно обслужвано от [фирма], Дружеството осъществява счетоводно обслужване и на жалбоподателя [фирма].

Констатирано е, че по ГДД по чл.92 от ЗКПО на [фирма] няма отразяване на наличности на ДМА и текущи краткотрайни активи и материални запаси. Вещото лице е посочило, че [фирма] е декларирало в отчета за приходи и разходи за 2012г. приходи от продажба на услуги в размер на 1038хил лв., в т.ч. разходи за външни услуги в размер на 1024х.лв.Вещото лице посочва, че не може да се установи от какво естество са услугите по фактури издадени от [фирма] на „С. С. ЕНД Е.“Е. и дали са относими към фактурираните услуги от [фирма] към ревизираното лице. Констатирано е че [фирма] няма декларирани трудови договори. Вещото лице е посочило, че в ТД на НАП няма подадени данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО и ГФО за 2012 г. от [фирма].

Относно доставчика [фирма] не се разграничават преводите, с които са погасени задълженията по тях. Не са представени доказателства за вида на услугите, за лицата които са ги извършили и счетоводни данни за осчетоводяването.

. При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 от ДОПК, настоящият състав на Съда намира следното:

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал.2 от ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване.

Поради което РА отговаря на изискването на чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от дружествата - доставчици се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

Според чл.9, ал.1 от ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл.24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. 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. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл.25, ал.1 от ЗДДС. Член 25, ал.2 от 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 от ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчният кредит, чл.68, ал.1, т.1 от 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 от ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните 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 от ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 от ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 от 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 от ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 от ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 от ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 от ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС.

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 от ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 от ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, в т.ч. поради това, че доставчиците не са представили

изисканите им 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 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.

От съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесните доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги от посочените доставчици е обосноваван и в съответствие с приложимия материален закон. Доказването на реалното осъществяване на доставката, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По - конкретно, когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Следователно за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г., съгласно която: „За да се установи обаче, че на основание на 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 за извършването на облагаеми сделки.” Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на

стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност.

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирания субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности на съответните обекти са извършени именно от сочените във фактурите доставчици, преценено с установената при всеки от доставчиците липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

При съвкупната преценка на доказателствата по делото, съдът счита, че липсват действително осъществени услуги по фактурите.

Правото на данъчен кредит по получени доставки не може да бъде признато, ако не са налице предпоставките за това, и по-специално, ако фактурите, по които това право е претендирано, не отразяват действително осъществени доставки, при това именно от посочения в тях доставчик, независимо от наличието на фактурирани от жалбоподателя доставки. Непосочването и недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването на предположение, че такива не са извършени и то именно от дружествата, издали фактурите. При това положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обосноваван извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл.25, ал.1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл.68, ал.1, т.1, във вр. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] е законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл.161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника сумата от 3745,00лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от изложеното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 46 – ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма],[ЕИК] [населено място], представлявано от Г. В. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221415001285-091-001 от17.11.2015г., издаден от В. В. длъжност Началник сектор, възложил ревизията и П. П. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, който изменен и потвърден с Решение № 674/25.04.2016г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 3745,00лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ:

