

РЕШЕНИЕ

№ 4162

гр. София, 24.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 23.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **11707** 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:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22000115010821-091-001/12.07.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1895/25.10.2016г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчен периоди м.11.2013г. и м.12.2013г. по всички 29 фактури, издадени от [фирма] в размер на 169 787,87 лв. и начислени лихви за забава в размер на 41 570,41 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на материалния закон и липса на обективна преценка на събраните доказателства. Поддържа, че са налице всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит. Жалбоподателят не се представлява в съдебното заседание.

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

СГП в съдебно заседание не се представлява.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22000115010821-020-001/23.12.2015г. връчена на 15.01.2016г. на упълномощено

лице, изменена със ЗВР № Р-22000115010821-020-002/09.03.2016г., е възложено извършването на ревизия на дружеството за установяване на задълженията по ЗДДС за периода от 29.10.2012г. до 31.12.2013г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22000115010821-020-001/27.05.2016г, срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК. Същото е обсъдено като процесуално допустимо. Ревизираното лице оспорва частично издадения РД, като възразява срещу констатациите относно доставките, фактурирани на ревизираното дружество от [фирма].

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ № Р-22000115010821-091-001/12.07.2016г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и В. С. Г. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Допълнително определените задължения, предмет на настоящия спор произтичат от:

- отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 169 787,87 лв., по фактури издадени от [фирма] за данъчни периоди м.11.2013г. и м.12.2013г. и съответните лихви за забава в размер на 41 570,41 лева.

Основната дейност на ревизирания субект е производство на арматурни мрежи, покупко-продажба на арматурни заготовки и материали, вкл. износ.

В резултат на установените факти и обстоятелства и след анализ на събраните писмени доказателства ревизиращите са извършили насрещна проверка на прекия доставчик на жалбоподателя, резултатите от които са обективирани в протокол, описан подробно в РД.

РА № Р-22000115010821-091-001/12.07.2016г. е връчен на ревизираното лице на 08.08.2016г. по електронен път.

Броен от този начален момент, 14-дневния срок по чл. 152, ал.1 ДОПК за оспорване по административен ред на този ревизионен акт е изтекъл на 22.08.2016г. В срок от [фирма] е подадена жалба до Директора на ДОДОП – С. с изх.№ 22/19.08.16г. Същият се е произнесъл с Решение № 1895/25.10.2016г., с което РА № Р-22000115010821-091-001/12.07.2016г. е Потвърден.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима - подадена е в срок, от легитимирано лице, след изчерпване на административния ред за обжалване, за РА, в потвърдената му от ответника част.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способи и доказателствени средства.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл.119 - 120 от ДОПК, като са представени доказателства относно електронните подписи на органите по приходите. Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

Спорът е по приложението на материалния закон, която преценка се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури. Тази предпоставка съдът приема за съществена за правото на приспадане на данъчен кредит.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

Предмет на процесните фактури са доставки на стоки – „арматурни мрежи“.

Съгласно легалната дефиниция на чл.6, ал.1 от ЗДДС, „доставка на стока, по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката“, а според чл.25, ал.1 от същия закон, данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът на стоки по чл.16. Съгласно чл.25, ал.2 от ЗДДС данъчното събитие в общия случай, възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

В процесния случай се касае за доставка на стоки – „арматурни мрежи“. Касае се за родово определени вещи, при които съгласно чл.24, ал.2 от ЗЗД собствеността се прехвърля чрез предаването им. Тоест от съществено значение е доказването на произхода на стоките, наличност при доставчиците, транспортирането и предаването им.

Произход на стоките, наличност на стоките при доставчиците, стокосен поток и предаване са все обстоятелства, които следва да бъдат установени при съмнение за липса на реална доставка като предпоставка за отказан данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит се обуславя както от наличието на фактури, така и от това, дали доставчикът е извършил доставките, посочени в издадените от него фактури. Тъй като по своята правна същност това право представлява сложен фактически състав, то и правните последици по него могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Реалното ѝ наличие не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки и продажби или счетоводни регистри за съответния период. Наред с това, необходимо е да се установи обективността на извършените доставки, в случая - посочените като предмет в процесната фактура. Предвид съдебната практика на ВАС и СЕС, установеното осчетоводяване и плащане по банков път на стойността на фактурите не е достатъчно за установяване извършването на посочените в тях услуги. Основните критерии за действителност на доставките на услуги, според практиката на Върховния административен съд /решение №7100 от 14.06.2016г. по адм.дело №6769 от 2015г., решение №8000/30.06.2016г. по адм.дело №3849 от 2016г., решение №1728 от 17.02.2016г. по адм.дело №6526 от 2016г./ и на Съда на Европейския съюз в цитираните по-долу негови решения са:

- фактурата да е пълна, т.е. съдържанието на фактурата да е съобразено с изискванията на чл.226 от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност;
- посоченият предмет на доставките по фактурата да позволява да се определи вида на съответните услуги;
- да е конкретизиран начина на формиране на договорната цена;
- да са посочени количествените характеристики и обема на услугата, отработените часове;
- да е доказан начина на доставяне на услугата;
- да е използвана за дейността на ревизираното лице;
- да е доказано настъпването на резултат от фактурираната услуга - доказателства свързани с приемане на резултата от свършената работа;
- техническа, материална и кадрова обезпеченост на доставчиците;
- аналитична отчетност за направени разходи – отразяване в счетоводната документация на доставчиците, т.е. отчетени разходи в счетоводството на доставчиците за изпълнение на услугите, които да се съпоставят със стойността на процесните фактури.

Настоящият състав счита за недоказано претендираното от [фирма] право на данъчен кредит по описаните фактури издадени от [фирма]. Тези фактури са с данъчна основа 169 787,87 лв. и начислени лихви за забава в размер на 41 570,41 лв., и с предмет на доставката - „арматурни мрежи“

В практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС/ е трайно възприето разбирането, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим, единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци - Решение от 13 декември 1989г., G. Н. С-342/87, Решение от 19 септември 2000 г. S. & C. AG & Co. KG срещу F. В. и M. S. срещу F. E. С - 454/98, решение по дело С-152/02 на СЕО и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС, т.44 от решение по съединени дела №С-80/11 и С-142/11. Следователно, наличието на реална доставка е част от материално-правните изисквания за признаване право на данъчен кредит, както съобразно цитираните норми на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки и услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки /т.31 от решение на СЕС по дело С-285/11/. Наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71 т. 1 от ЗДДС, трябва да се установи реалното извършване на услугите по облагаемата доставка – арг. от чл.6 ал.1 и чл.9 ал.1 от ЗДДС. Решенията по дела С-642/12 и С-643/12 обосновават тезата, че не е изключена възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните доставки са действително извършени и с оглед на това да установи данъчно задължение, т.е. да обследва налице ли е реално изпълнение на фактурираните услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС.

Цитираната съдебна практика сочи, че не е достатъчно само издаването на фактури. Фактурите не обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят

в ЗДДС да употребява понятието доставка. От горното следва, че данъчно задълженото лице носи доказателствената тежест да установи, че е получател по действително осъществени доставки на услуги по реда на чл.154, ал.1 във вр. с чл.193 ГПК и § 2 ДР ДОПК. Във връзка с констатираните обстоятелства за липса на доставки по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС, респективно облагаеми доставки по смисъла на чл.12, ал.1 от ЗДДС и липса на данъчно събитие по чл.25, от с.з., на основание чл.70, ал.5 във връзка с чл.68, ал. 1 от ЗДДС, ревизиращият законосъобразно орган е отказал правото на приспадане на данъчен кредит. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи, описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. С решения по дела С – 642/11 и С – 643/11 на СЕС е прието, че принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображения, че липсва действително облагаема доставка.

С други думи, следва да е настъпило данъчно събитие, за да е налице основание за приспадане на начисления данък, като данъчен кредит по пряката доставка към жалбоподателя. Липсата на доказателства за механизма на извършване на твърдените доставки води до обосноваван извод за ненастъпило данъчно събитие, респ. за липса на основания да бъде приспаданат начисленият в отделните фактури данъчен кредит. Така описаните обстоятелства определят като логически обосноваван и правилен извода, че сделките, документирани с процесните спорни фактури следва да бъдат квалифицирани като симулативни.

Предвид изложените до тук мотиви Ревизионен акт № Р-22000115010821-091-001/12.07.2016г., относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит, в размер на 169 787,87 лева и определени лихви за забава в размер на 41 570,41 лева по фактури за доставка, издадени от: [фирма] е процесуално и материално законосъобразен, и обосноваван.

Предвид изхода на спора жалбоподателят следва да бъде осъден (чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК), предвид обжалвания материален интерес (169 787,87 – главница и лихви - 41 570,41 лева), на основание чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, в размер на 5 757,16 лева, за настоящата съдебна инстанция.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1, ал.2, ал.3, чл.161, ал.1 от ДОПК, чл.226, ал.1 и ал.2 от АПК, Административен съд София - град, 46 - ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22000115010821-091-001/12.07.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1895/25.10.2016г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение, в общ размер на 5 757,16 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд,

в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: