

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№

гр. София, 10.07.2020 г.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав**, в закрито заседание на 10.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

като разгледа дело номер **4555** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № Р-22221019001380-091-001/20.12.2019 г., издаден от П. Т. П.-орган, възложил ревизията и И. В. М. -Н., ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 454/23.03.2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП - С..

В изпълнение на указания на съда, по делото е постъпил документ за държавна такса, с оглед на което жалбата по делото е редовна по смисъла на чл.149 вр. чл.145 ДОПК, в това число са направени доказателствени искания.

По допустимостта на жалбата съдът съобрази следното:

Жалбата до съда е подадена на дата 08.04.2020г. и с вх. № 10639 на АССГ, за връчване на решението на директора няма доказателства. на посочената дата жалбата е подадена чрез Е. и на същата дата е заведена в съда, видно от приложена бележка от електронно устройство на л. 22 от делото , издадена от куриерската фирма. Съдът следва да задължи ответника да представи доказателство за датата, на която е връчено неговото решение. До тогава съдът следва да приеме жалбата за подадена в срок.

Жалбата е и допустима по смисъла на чл.156, ал.2 ДОПК, тъй като се оспорва РА в частта , в която не е отменен РА - по отношение на доставките от [фирма].

Предвид изложеното, то жалбата е формално редовна и допустима. Ето защо, на основание чл. 157, ал. 1 от АПК вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК следва да насрочи делото за разглеждане в открито съдебно заседание, а на основание чл. 159, ал. 2 от ДОПК и чл. 154, ал. 1 от АПК вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК следва служебно да конституира страните по делото. На основание чл. 163, ал. 1 и 2 от АПК във вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК.

.На основание чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) и чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК съдът следва да даде указания на страните за разпределението на доказателствената тежест между тях във връзка с изясняване на обстоятелствата от значение за делото. На основание чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) и чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК съдът следва да даде указания на страните за разпределението на доказателствената тежест между тях във връзка с изясняване на обстоятелствата от значение за делото.

По предмета на правния спор и доказателствената тежест съдът съборази следното:

С жалбата се иска от съда да постанови отмяната на РА, с който е извършена корекция на декларирания ДДС поради непризнато право на данъчен кредит по отношение на доставките от [фирма] с предмет услуги - ремонт на офиса на дружеството, намерили отражение в резултата за м. 07, 08 и 12.2017г. и в която част РА е не е отменен , а потвърден и изменен с решението на ответника. Конкретно фактурите, по които не е признато правото на приспадане на данъка и са спорни по делото са описани на стр. 3 от жалбата до съда и касаят фактури № 304 /09.06.2017г. с ДДС 3296,80лв. № 308/17.07.2017г. с ДДС 4945,27лв., №318/01.08.2017г. и с ДДС 2706,69лв. ; № 323/31.08.2017г. с ДДС 5242,15лв.; №345/06.12.2017г. с ДДС 1462,99лв. и фактура № 346/06.12.2017г. с ДДС 250лв. с предмет на доставките услуг по ремонт на офиса на дружеството. Жалбоподателят се позовава на представените в хода на ревизията доказателства, изброени на стр.4 от жалбата, като претендира, че от него са представени всички изисквани документи и необходими съгласно ЗДДС, които не били взети под внимание ,като счита за изпълнени всички необходими изисквания на закона, удостоверяващи както извършването на сделка, така и правото на приспадане на данъчен кредит. Позова се и на доказателствената тежест на страните в ревизионното производство и се иска от съда да постанови отмяната на РА в оспорената част. Посочено е, че се иска от съда да бъде допусната съдебно-техническа експертиза с две задачи - л. 12 от делото, стр. 8 от жалбата.

От органите по приходите и ответникът се претендират, че по спорните фактури не е налице правото на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС като от фактическа страна се претендира, че липсва доставка по спорните фактури,1 в действителност въпросните услуги „може да са получени от ревизираното лице“, но не по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит, с доколкото иска да ползва право на приспадане на данъчен кредит по фактури от конкретен доставчик, следвало да докаже,2 че доставките са извършени именно от този доставчик. Същественото в случая е, че не било доказано, че по процесните фактури, услугата е извършена от посочения в същите доставчик. , като бланкетно твърди, че в този смисъл е практиката на ВАС и било налице т.нар. „относителна субективна симулация“, не било възможно в този смисъл, жалбоподателят като получател по процесните фактури да не знае, че участва в привидна сделка, чиято цел била неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Поради това, че издателят по фактурите не бил доставчик на спорните услуги, липсвали основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване на правото на данъчен кредит за такива услуги.

Следва да се отбележи, че доводите на жалбоподателя в жалбата до съда са обсъдени в решението на ответника, но са приети за необосновани.

От фактическа страна е прието, че няма доказателства за материално-веществените

елементи, свързани с извършването на услугите - конкретно са посочени документи за разходи за материали, за транспорт, както и за персонал., не били ангажирани доказателства за предходен доставчик.

Доводите на ответника са свързани с приспадане на данъчен кредит по фактури, свързани с данъчна измама по смисъла на правото на ЕС, в която връзка съдът следва да даде указания за разпределението на доказателствената тежест между страните.

Във връзка с тежестта на доказване и наведените твърдения, страните следва да имат предвид следното:

Във връзка с тежестта на доказване по делото и събирането на доказателства в хода на съдебното производство, следва да се има предвид, че съгласно чл. 160, ал.1 и ал. 2 ДОПК и според трайната съдебна практика, в съдебното производство по оспорването на РА съдът следва да реши спора по същество – т.е. да се произнесе по въпроса за наличието или липсата на спорното право на приспадане на данъчен кредит, и за увеличението на финансовия резултат по ЗКПО, като събере доказателства за всички материално-правни предпоставки за упражняването му, от което следва и необходимостта от събирането на всички относими доказателства.

Съгласно чл.154, ал.1 ГПК, приложим субсидиарно съгласно параграф 2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да докаже съществуването на фактите и обстоятелствата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици – правото на приспадане на данъчен кредит, законосъобразността на отразения разход по ЗКПО, а а ответникът – законосъобразността на оспорения по делото акт. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право, тъй като съдът служебно е задължен да прецени всички относими и допустими доказателства, чието събиране е обективно възможно и прецени законосъобразността на оспорения акт. Поради това жалбоподателят не може да се позове на бездействие на ответника, на основание разпределението на тежестта на доказване, като се освободи от собственото си задължение за това, защото това е пречка съдът да реши делото по същество.

В подкрепа на тези доводи е и съдебната практика във връзка с ДДС, например в Решение № 12089/11.11.2008г. по адм.д.7052/2008г. на ВАС се сочи следното: „В основата на механизма на ДДС стои осъществяването на облагаеми доставки. Следователно при осъществяване на преценката относно дължимостта на ДДС по фактура, респективно правото на данъчен кредит за начисленото по нея ДДС, анализът следва да започне с въпроса, налице ли е реална доставка по фактурата. В конкретният случай, първоинстанционният съд обосновава е стигнал до извод за липса на реални доставки по фактурите. Основателно и в съответствие с правилата за доказване /чл.154, ал.1 ГПК/ е прието от съда, че жалбоподателят е бил длъжен да докаже реалността на доставките по фактурите, тъй като той твърди положителния факт, че ги има и именно това е възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част.”

Също така съгласно практиката на Съда на ЕС по разпределение на доказателствената тежест по доказване на правото на приспадане на данъка - например Решението от 29 март 2012г. по дело V. SA, C-414/10, точка 32 и цитираната съдебна практика, непубликувано в сборника: „Лицето, което иска приспадането на

ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама има право да поиска с обратно действие плащането на приспаднатите суми. Националният съд впрочем следва да откаже прилагане на правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

Също съгласно Решение от 03 май 2012г. на Съда на ЕС по дело L. Ltd, C-520/10 точки 26 и цитираната съдебна практика, „с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, а не плащанията, извършени като насрещна престация за тях (...), въпреки това (...)при авансови плащания ДДС може да стане изискуем още преди да е извършена доставката на стоките и услугите, при условие, че са известни всички релевантни данни за данъчното събитие, тоест за бъдещата доставка на стоките или услугите”.

Правото на приспадане на данъка по процесните фактури не може да се докаже само въз основа на притежаването на фактура, в която е посочен данъка и отразяването ѝ в счетоводството на жалбоподателя. Практиката на ВАС изисква установяване осъществяването на доставките, както се посочи в цитираното решение на ВАС. Принципът, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия или платен ДДС, се потвърждава и от практиката на Съда на Европейския съюз по тълкуването на различните директиви, хармонизиращи законодателствата на държавите-членки по ДДС и по-конкретно, чл. 17, параграф 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/ЕЕС от 17.05.1977г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Така още в Решението си от 13 декември 1989 г. по Дело C-342/87, G. H. BV, постановено по тълкуването на чл.17, параграф 3 от същата директива, който текст препраща към параграф 2 от същия текст, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен. В решението по т. 13 се извежда тълкуване, че „упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Съдът е постановил, че правото на приспадане по чл. 17 от Шестата директивата, не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата. Този механизъм е неприложим според съда, като държавите членки следва да предвидят механизъм за поправка или корекция на случаите, в които грешката е допусната добросъвестно.Тази съдебна практика е потвърдена в редица последващи решения на Съда на ЕС.

В това число страните следва да имат предвид постановеното с диспозитива на Решение от 13 февруари 2014г. по преюдициално дело М. П., C-18/13 на Съда на Европейския съюз, както и по-специално следното:

Съгласно приетото по точка 28 от решението, "на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги."

Също съгласно точка 29 : " Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи, че обективните данни, споменати в предходната точка от настоящото решение, са налице. На следващо място, националните юрисдикции следва да проверят дали съответните органи по приходите са установили наличието на такива обективни данни."

Даденото тълкуване с цитираното решение е относимо към казуса по делото, в това число и задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама, за което настоящият съд следва да даде указания в определението си за насрочване на делото в частта за разпределение на тежестта на доказване. В изпълнение на посоченото задължение за установяване на данъчна измама следва да бъде изложено мотивирано становище по този въпрос от ответника, основано на обективни факти. Също съгласно отговора на втория въпрос от диспозитива и изложеното в мотивите по точка 37 от цитираното решение по делото М. П. следва, че не съставлява влошаване на положението на жалбоподателя по чл. 160, ал. 5 ДОПК, установяването на данъчна измама на основания, които не са били взети предвид от органите по приходите, доколкото се отнасят до същите фактури, предмет на правния спор. Следователно, въз основа на доказателствата, съдът е задължен да обсъди и нови основания, които за пръв път се навеждат пред него, основани на спорните фактури.

На задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама съответства правото на жалбоподателя да представи доказателства и възражения в своя защита, в това число за добросъвестността си при осъществяване на спорните доставки.

С диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело М.-G. Kft, C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

Предвид формалната редовност на жалбата и допустимостта ѝ според доказателствата по делото, съдът следва да насрочи делото за разглеждане в открито съдебно заседание, като даде съответните указания на страните за разпределение на доказателствената тежест.

На основание изложеното, Административен съд София-град, първо отделение, 12 състав,

ОПРЕДЕЛИ:

НАСРОЧВА делото за разглеждане в открито съдебно заседание за 17.08.2020г. от 11:30 часа, за която датата и час да се призват страните и се уведоми Прокуратурата.

КОНСТИТУИРА като страни в производството по делото:

жалбоподател: [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., представлявана от управителя С. Д. и чрез упълномощен адвокат С. Ц..

ответник: директор на Дирекция "Обжалване и данъчно- осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите - С.

УКАЗВА на ответника, че в 14-дневен срок от получаване на съобщението за определението на съда, има право да представи по делото писмен отговор на жалбата,и да посочи доказателствата, които иска да бъдат събрани от съда и да приложи писмените такива, с които разполага.

ЗАДЪЛЖАВА ответника по делото да представи най-късно до датата на съдебното заседание доказателства за датата на връчване на свое Решение № 454/23.03.2020г. на жалбоподателя, като му указва, че при непредставяне на такива доказателства, ще приеме подаването на жалбата по делото в срока по чл.156, ал.1 ДОПК.

УКАЗВА на страните разпределението на доказателствената тежест както следва:

УКАЗВА НА жалбоподателя, че съгласно чл. 154, вр. 153 ГПК носи тежестта да установи фактите, на които основава твърденията си - спорните факти и връзката между тях, в това число наличието на всички основания за законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит, както и че е бил добросъвестен и е положил дължимата грижа - на добрия търговец, да избегне участието си в данъчна измама, като има предвид приетото с Решение от 13.02.2014г. на Съда на ЕС по преюдициално дело С-18/13, М. П., както и по т. 1, както и спазването на законовите изисквания за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

УКАЗВА на ответника, че на основание чл. 170, ал.1 АПК следва да установи съществуването на фактическите основания, посочени в оспорения по делото ревизионен акт, както и изпълнението на законовите изисквания за издаването му, в това число като електронен документ, както и че носи тежестта да докаже участието на жалбоподателя в данъчна измама въз основа на обективни данни – т.2 от диспозитива на Решение от 13.02.2014г. на Съда на ЕС по преюдициално дело С-18/13, М. П. на съда на ЕС.

Определението на съда не подлежи на оспорване, преписи да се връчат на страните и се уведоми Прокуратурата за оспорването по делото чрез призовка.

Съдия

