Р Е Ш Е Н И Е
№ 2689

гр. София, 22.04.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 46 състав,** в публично заседание на 18.03.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Красимира Савова, като разгледа дело номер **8169** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление, [населено място] , представлявано от М. Х. П., срещу РА № [ЕГН] от 23.04.2013г. на орган по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1297 от 25.07.2013г. на Дирекция "ОДОП" – С., в частта, в която на жалбоподателя са установени данъчни задължения по ЗДДС, в резултат на непризнат данъчен кредит за д.п.м.12.2008г., и от д.п.м.01 до м.08.2009г. по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В жалбата са изложени съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, в оспорената част, като издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в хода на ревизията формално са обосновани изводи за липса на доставка.Твърди наличие на данъчно събитие по чл.25,ал.1 от ЗДДС, както и основание за начисляване на данък от доставчика предвид разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС .Според жалбоподателя понятието „данък начислен неправомерно“ е получило своето тълкуване в решения на С., като съгласно мотивите в Решение от 15.03.2007г. постановено по дело С-78/02 данъкът би бил неправомерно начислен в случаите, когато е начислен без да е дължим.Такива са случаите , когато данъкът е начислен от доставчика върху операция , която не представлява облагаема доставка или от доставчик, който не е регистрирано лице, или върху доставка , която не подлежи на облагане поради това, че е освободена по закон.В тези случаи данъкът не е изискуем от доставчика и

поради тази причина за получателя не възниква право на данъчен кредит.Съгласно решения по дела С-79/02 и С-80/02 , в случаите когато данъкът е начислен без да е изискуем от доставчика, държавата членка е длъжна да обезпечи възможност и процесуален ред, по който доставчикът да коригира грешното си начисляване и да възстанови сумата по погрешно начисления и внесен данък. Изложени са подробни съображения по доставчици.Иска се отмяна на РА, както и присъждане на разноски.

Ответната страна - Директорът на дирекция "ОДОП“-С., чрез проц. си представител оспорва жалбата, като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд - София, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнало въз основа на ЗВР № 1207871 от 26.10.2012г., издадена от Началник сектор Дирекция „Контрол”, при ТД на НАП-С.-Р. Я., оправомощен съгласно Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010г. на Директора на ТД на НАП-С., като е определен срок за завършване на ревизията до 3 месеца от датата на връчване-05.11.2012г.С последваща ЗВР № 1300950 от 01.02.2013г. е изменена първоначалната заповед като е определен срок за завършване до 05.03.2013г.В срока по чл.117 от ДОПК е издаден РД № [ЕГН]/11.06.2012г. Срещу РД не постъпило възражение с доказателства. РА № [ЕГН] от 23.04.2013г. е издаден от оправомощен орган съгласно З. № К 1300950 от 22.03.2013г. издадена от Р. Я..

Ревизионното производство е повторно.

Предмет на разглеждане настоящото производство е непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]

По отношение на тези доставчици в хода на ревизията е установено следното:

За ревизирания период дружеството е извършвало търговия с метали и дървен материал с дружества в страната както и износ за трети страни , които не са членки на ЕС.От представените документи е установено, че дружеството не разполага с транспортни средства, както и с машини и съоръжения.Дружеството не разполага със складове и търговски обекти, както и с персонал за товарене и разтоварване и осъществяване на дейността.В хода на ревизията е установено, че [фирма] не води аналитично сметка 304-стоки.В хода на ревизията не са представени документи за закупените и продадени стоки по вид и количество.Не са представени доказателства за плащания за транспорт, товарене-разтоварване и съхранение на стоките.Извършени са насрещни проверки на доставчиците.

По отношение на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма] в хода на ревизията е установено следното:дружеството е издало на жалбоподателя 6 бр. фактури с предмет „метални изделия“.Резултатите от проверката са документирани в ПИНП № 1220030 от 17.01.2013г.Изготвено е ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 от ДОПК.След определения срок от дружеството са представени документи-фактури , ППП, договор за продажба от 04.12.2008г., аналитичен регистър на сметка 304,411,401,СД, дневници за покупки и продажби и писмени обяснения на управителя.От ревизираното лице са представени копия на фактурите и на фискални бонове, ППП, копия от фактури удостоверяващи продадени от ревизираното лице метални изделия на [фирма], Договор за продажба от 04.12.2008г.В писмените обяснения е посочено, че мястото на предаване на стоката е склад на [фирма] в [населено място]-Б. коробостроителница, склад на

[фирма], като металите са получени директно от клиентите на ревизираното лице.Транспорта е за сметка на купувача [фирма], В ППП е посочено, че стоката ще бъде натоварена от [фирма].Ревизираното лице е представило заедно с фактурите фискални бонове за извършени плащания по касов път.Установено било, че касовите бонове са издадени от устройство, което никога не е било регистрирано на това дружество.От [фирма] не са представени копия на дневните фискални отчети за дните , в които са извършени плащанията и хронология на сметка 501-каса, въпреки, че такива са поискани.Извършена е насрещна проверка на предходен доставчик [фирма], като резултатите са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка.Изготвено е ИПДПОЗЛ.Връчено е по реда на чл.32 от ДОПК.На 01.03.2013г. са входирани документи , носещи печат на [фирма].Представена е фактура № 24/30.12.2008г. с предмет доставка на „тръби и ламарина“ и опис на материалите по нея.Представени са и документи , които вече са били представени , изготвени между ревизираното лице и жалбоподателя.От предходния доставчик не са представени документи и писмени обяснения.Липсва плащане, липсват данни и за наличие на активи, и назначени лица по трудов или граждански договор.От предходния доставчик не са представени никакви документи.Предвид изложеното е направен извод, че фактурираните от [фирма] фактури не документират реални доставки и липсват доказателства удостоверяващи фактическо предаване на стоката.

По отношение на непризнато право на данъчен кредит по фактура №441 от 07.04.2009г. с ДДС -2608,70лв. в хода на ревизията е установено следното:

Резултатите от проверката са отразени в ПИНП.ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл.32 от ДОПК.След срока от проверяваното лице са представени фактура, ППП , две фактури от предходен доставчик издадени от [фирма], хронологична ведомост на сметка 401 и 411, оборотна ведомост и СД за м.04.2009г.Не са представени доказателства къде са съхранявани стоките, с какъв транспорт от къде са съхранявани стоките от кого са превозени и до къде.Като място на предаване на стоката е посочен склад на [фирма], в [населено място], а стоката ще бъде натоварена от [фирма].От доставчика не са представени дневни фискални отчети за дните на плащанията, както и хронология на сметка 501-каса, въпреки, че изрично са поискани.От ревизираното лице са представени фактура, ППП , копие на фактури за продажба на метални изделия на [фирма].Извършена е насрещна проверка на предходен доставчик [фирма].Дружеството не е открито на посочения адрес.ИПДПО е връчено по реда на чл.32 от ДОПК.В указания срок не са представени документи и писмени обяснения.Дружеството е дерегистрирано по инициатива на орган по приходите на 11.05.2010г.При тези данни е отказано право на данъчен кредит по фактура издадени от [фирма] към [фирма].

По отношение на отказано право на данъчен кредит по 2 бр. фактури издадени от [фирма] с предмет на доставките метални изделия ., в хода на ревизията е извършена насрещна проверка, като резултатите от нея са обективирани в в ПИНП.Изготвено е ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 от ДОПК.При извършена проверка в електронния регистър на НАП е установено, че една от фактурите , а именно № 1033/08.05.2009г. не е отразена в дневника за продажби за м.05.2009г.Фактура с този номер е включена в дневника за продажби за м.05.2009г. с получател [фирма].Фактура № 1057 от 08.06.2009г. е включена в дневника за продажби през м.06.2009г., но е с дата 18.06.2009г. и с получател [фирма] .На 01.03.2013г. след определения срок по пощата са изпратени процесните фактури , ППП, оборотни

ведомости , хронологична ведомост на сметка 401-Доставчици и 411-Клиенти.При проверка на представените счетоводни документи е установено, че същите не са издадени на [фирма] и не са счетоводно отразени.
От ревизираното дружество са представени копия на фактури и фискални бонове, ППП , копия на фактури издадени на [фирма], копия на банкови извлечения във връзка с тези фактури.Като място на предаване на стоката е посочен склад в [населено място], склад на [фирма], а стоката ще бъде натоварена от [фирма].Представени са касови бонове,издадени от фискални устрайства, които никога не са били регистрирани от [фирма].На този доставчик е издаден РА с установени задължения в особено големи размери.Направен е извод, че издадените фактури не документират реални доставки и на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от посочения доставчик.
По отношение на отказано право на данъчен кредит по 8 бр. фактури издадени от [фирма] в хода на ревизията е установено следното: Извършена е насрещна проверка, като резултатите от нея са обективирани в ПИНП.Изготвено е ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 от ДОПК. На 07.03.2013г. след определения срок по пощата са постъпили доказателства-фактури, ППП, договор за продажба от 01.05.2009г. с ценово предложение , оборотни ведомости, хронологични ведомости на сметка 401-Доставчици и 411 –Клиенти, писмени обяснения.В писмените обяснения е посочено, че стоката е предадена в склад на дружеството находящ се в [населено място] , [улица], склад 216А.Съгласно договора стоката ще се получи директно от клиенти на жалбоподателя, като транспортните разходи са за тяхна сметка.Видно от представени писма , представител на [фирма] ще натовари стоката .От ревизираното лице са представени копия на фактури, и фискални бонове, ППП, копия на фактури издадени на [фирма], копия на банкови извлечения във връзка с тези фактури.Установено е, че „Ц.“ няма региситриран ЕКАПФ с номера посочени в представените от [фирма] фискални бонове.След анализ на представените доказателства.Въз основа на горните констатации в хода на ревизията на основание чл.68,ал.1,т.1 от ЗДДС, поради неустановен предходен доставчик на стоката е отказано право на данъчен кредит в размер на 10897,12лв. по фактури издадени от [фирма].
РА е обжалван по административен ред, като с решение № 1297 от 25.07.2013г. директорът на Д“ОДОП“-С. го е потвърдил в обжалваната част.
По делото е изслушано заключение на вещо лице по назначена ССЧЕ неоспорена от страните.
Съгласно заключението процесните стоки са заприходени по дебита на счетоводна сметка 304“Стоки“, при реализацията им са отчетени приходи от продажби по кредита на сч.с/ка 702“Приходи от продажба на стока“.Процесните доставки са отразени от доставчиците, както следва:дебитирана е счетоводна сметка 411/14 „Клиенти“ с пълна стойност на доставката и са кредитирани сч с/ка 453/2 „начислен данък продажби“ с начисления ДДС и сч с/ка 702 „Приходи от продажба на стоки“ от [фирма] и [фирма].
По отношение на доставчик [фирма] вещото лице е посочило, че в отчетните регистри този доставчик е включил фактури с № 1133 от 08.06.2009г. за 16 260,24лв. и № 1157 от 18.06.2009г. за 20567,64лв., вместо процесните с № 1033 от 08.05.2009г. и 1057 от 08.06.2009г. с идентични стойности.
Фактурите издадени от [фирма] не са отразени в СД и Дневника за продажби като

издадени на този получател.
Според заключението от представените доказателства описани в Констативно-съобразителната част“, стоките предмет на спорните фактури са последващо реализирани от жалбоподателя на [фирма], като стопанските операции са документирани с данъчни фактури, вносни бележки и постъпления от продажби, отразени в банковите извлечения.
Вещото лице е посочило, че доставчиците с изключение на [фирма] не са водили аналитична отчетност, поради което не може да отговори дали процесните стоки са заприходени в счетоводството .Същите са отчетени само стойностно.Затова вещото лице не може да отговори на въпроса разполагали ли са посочените доставчици със стоката.
При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:
Жалбата е подадена след изчерпване възможността за обжалване по съдебен ред и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от надлежна страна и е процесуално допустима.
Разгледана по същество, е основателна:
Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обоснованост 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.
Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите. Същият е определен със З., издадена от оправомощен орган да възлага ревизии със Заповед на директора на ТД на НАП-С.. Обжалваният РА е издаден и в предвидената от закона форма - чл. 120, ал. 1 ДОПК.
След като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност и да представляват основание за отмяната му.
По отношение на материалноправната законосъобразност на ревизионния акт, съдът намира за установено следното:
За да откажат право на приспадане на данъчен кредит в хода на извършената повторна ревизия, органът по приходите се е позовал на протоколи от извършени насрещни проверки на доставчиците.Доставчиците не са представили доказателства за отчетен разход по доставките , както и за наличие на извършени плащания между страните.Фактурите издадени от [фирма] , по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит и са налични по преписката не са издадени на този получател.Прието е, че в хода на ревизията са представени договори и приемо-предавателни протоколи, носещи подписа на представители на дружествата доставчици, но същите са частни документи без достоверна дата и не удостоверяват прехвърляне на собственост.Не са представени и доказателства за наличие на посочените складови бази където е съхранявана стоката.Не са представени и никакви доказателства относно [фирма], предвид твърденията, че представител на това дружество ще натовари фактурираните стоки.Въз основа на всичко изложено е обоснован извод за липса на доставка по спорните фактури.
Тези изводи се споделят от настоящия състав.
Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 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.За да е налице право на приспадане на данъчен кредит е необходимо да е налице реално осъществена облагаема доставка. При липса на реално осъществена доставка на стока не е налице условието по чл. 68 ЗДДС, определящ данъчния кредит като сума, която регистрираното лице има право да приспадне и респективно не възниква и право на данъчен кредит за получател на такава доставка, която съществува само документално, но не е реална. За да възникне право на данъчен кредит, всички установени от закона предпоставки следва да са налице. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като ревизираното дружество черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.
В случая няма спор, че предмет по сделките са родово определени вещи.Собствеността върху тези вещи съобразно чл.24,ал.2 от ЗЗД се прехвърля с тяхното определяне по съгласие на страните , а при липса на такова –когато бъдат предадени.Цитираното обстоятелство предполага наличие на доказателства за предаване , транспортиране на стоките и така нататък.По делото не е установено налични ли са били процесните стоки при доставчиците и съответно прехвърлено ли е правото на собственост върху тях при купувача.Липсват доказателства, от които по безпротиворечив начин да се направи извод, че на съответните дати посочени в ППП се е стигнало до индивидуализиране на родово определени вещи. Според настоящия състав доставчиците не са разполагали с кадрова и материално-техническа обезпеченост за извършване на доставките, а оттам и не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.1 ЗДДС. Установеното от ревизията несъответствие между номерата на фискалните устройства посочени като регистрирани на [фирма],, [фирма] и [фирма] и отразени в представените фискални бонове придружаващи фактурите , обусляват също извод, че не са налице достатъчно обедителни доказателства за реалност на доставките.Действително както в хода на ревизията така и по делото не са представени никакви доказателства за техническа и кадрова обезпеченост на [фирма], да транспортира стоката от посочените складове на доставчиците, доколкото се твърди, че стоката по фактурите, по които ревизираното лице е получател е реализирана на купувач- [фирма] , т.е. да се направи извод, че стоката действително е съществувала при посочените преки доставчици.Не са представени доказателства и за собственост на такива складове, както и всякакви транспортни документи за превоз на стоката предвид количеството й.В тази връзка съдът не кредитира заключението на вещото лице , че стоките впоследствие са реализирани като продадени на [фирма].До този извод вещото лице е достигнало след като е разгледало и анализирало представените документи-данъчни фактури, вносни бележки и постъпленията от продажби , отразени от банковите извлечения.Тези доказателства обаче не обосновават безспорен извод за последваща доставка на стока. Наличието на осчетоводяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит, тъй като законът свързва това материално право с получаване на стока или с извършване на услуга, което означава, че не е достатъчно счетоводното отразяване на фактурите. Последното се извършва само, ако наистина съответната доставка е осъществена, а не само уговорена. Установените несъответствия в номерата на фактурите издадени от [фирма], по които е упражнено право на данъчен кредит, несъответствието в номерата на ЕКАФП отразени в издадените касови бонове от доставчици [фирма], [фирма] и

[фирма] , както и отразеното от вещото лице, че стоките по фактури издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] са водени само стойностно, не и аналитично, водят до извод, че не са представени безспорни доказателства за наличие на стоката при посочените доставчици. Позоваването на жалбоподателя на издадени счетоводни документи и констатациите на съдебно-счетоводната експертиза не водят до извод за действително получени стоки и услуги, а само за осчетоводяване, което не е равнозначно на доказване на доставките. Предметът на стопанската операция следва да бъде така индивидуализиран, че да е възможно проследяване на неговото изпълнение и използването му за последващи облагаеми доставки. Възникването на договорни отношения като облигационна връзка не се покрива с изискването на данъчния закон за съществуването на облагаема доставка като част от независима икономическа дейност, която е абсолютно изискване за прилагане на механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, част от който е правото на приспадане на данъчен кредит.

Предвид изложеното обоснована е констатацията за липса на доставка, т.к. не е доказано по несъмнен начин, че дружествата –доставчици са извършили реално прехвърляне на право на собственост върху фактурираните количества метал и дървесина, след като те самите не са го притежавали.

В практиката си ВАС многократно е подчертавал, че реалността на доставките, по които се претендира данъчен кредит е първа предпоставка за наличието и упражняването на посоченото право. В решение по дело С-152/02 г. на С. също е посочено, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит е необходимо наличие на фактура за доставка и осъществяване на доставката по тази фактура. Издаването само на фактура и посочването на отделен ред в нея на данъка не е достатъчно, за да възникне за получателя правото на данъчен кредит. В тази връзка С. в т. 13 на Решението по G. H. C - 342/87 приема, че упражняването на правото на приспадане, предвидено в Шестата директива, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т. 17 на същото решение е посочено, че "ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна".

След като жалбоподателя претендира посоченото материално право, то доказателствата относно реалността на доставките на стоките е логично да се притежават и от него, а не само от доставчика. Икономическата логика предполага получателят претендиращ правото на приспадане на данъчен кредит, да се снабди с необходимите доказателства за реалното осъществяване на доставката, тъй като посоченото материално право възниква само вследствие на такава, а не само въз основа на документално оформена в счетоводството доставка.

По изложени съображения РА е законосъобразен и издаден в съответствие с материалния закон, а жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

От ответника е направено искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което според изхода на спора е основателно и изчислено върху материалния интерес общо в размер на 57622,64лв. възлиза на 2258,67лв.

Водим от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], със седалище и адрес на управление, [населено място] , представлявано от М. Х. П., срещу РА № [ЕГН] от 23.04.2013г. на орган по приходите при ТД на НАП-С.,в частта, потвърден с Решение № 1297 от 25.07.2013г. на Дирекция "ОДОП" – С..

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], да заплати на Д"ОДОП"-С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2258,67лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 – дневен срок от съобщението до страните.

Административен съдия: