

РЕШЕНИЕ

№ 5068

гр. София, 03.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 20.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **248** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от А. Х. К., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219002260-091-001/23.03.2020г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. , потвърден с Решение № 1790/25.11.2020г на директор на дирекция „ОДОП“, С.,с който са определени допълнителни задължения по ЗДДС ,в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 196 800,22 лв. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 42 042,08 лв. Излага аргументи за наличие на всички предпоставки за възникване направо на данъчен кредит: издадена е фактура , в която е отразен данъка , стойността на фактурата е платена по банков път,фактурите са включени в отчетните регистри,представени са приемно-предавателни протоколи ,установяващи че доставките са извършени впоследствие. Напълно бил изяснен произхода на стоката , каквито констатации самите ревизиращи били направили,а дали доставчика е декларирал ВОД имало значение при определяне на неговите задължения и прави връзка с развитото се производство по чл.177 от ЗДДС, в което също на дружеството бил издаден ревизионен акт , впоследствие отменен с решение на директора на дирекция „ОДОП“. Счита ,че неоснователно се поставят условия извън законоустановените за признаване на право на дан.кредит. Иска се отмяна на РА и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбоподателя не се представлява и не взема отношение по същество на спора.

Ответника се представлява от юриск. З. , която оспорва жалбата и моли същата да се остави без уважение , а РА се потвърди като правилен и законосъобразен по аргументи изложени в мотивите на решението на органа по чл.152 от ДОПК. Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Настоящия състав на АССГ като съобрази доказателствата по делото , адм.преписка , и становищата на страните намира следното :

Ревизионното производство е повторно , по смисъла на чл.155 ал.4 от ДОПК .

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002219002260-020-001 от 08.04.2019 г., връчена на 14.05.2019 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002219002260-020-002 от 13.08.2019 г., издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. и Заповед №РД-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за отделните данъчни периоди: от 01.03.2017 г. до 30.04.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002219002260-092-001/28.11.2019 г., връчен на данъчно задълженото лице на 08.01.2020 г. ,а въз основа на него е издаден РА №Р-22002219002260-091-001/23.03.2020 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен на 11.06.2020 г.

В ревизионното производство е установено , че [фирма] е регистрирано лице по ЗДДС, считано от 30.07.2015 г. , с основна дейност на дружеството - търговия на едро с компютри, периферни устройства за тях, програмни продукти и потребителска електроника и основен клиент през ревизирия период е „АМЕРИКА И. ЪФ У. ФЛОРИДА И.“ - САЩ.

Посочено е ,че на [фирма] е извършена ревизия за установяване на отговорност по чл. 177 от ЗДДС за периода от 01.03.2017 г. до 30.04.2017 г., приключила с РА № Р-22221018000210-091-001 / 02.10.2018 г., който е оспорен и отменен с Решение №1988/20.12.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С., което няма връзка с настоящето ,поради което твърдението, че отпадането на отговорността по чл.177 от ЗДДС променял извода на контролния орган, че доставките са нереално извършени е несъстоятелно . Също така на дружеството е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.03.2017 г. до 30.04.2017 г., приключила с РА №Р-22221017003042-091-001/22.01.2019 г., който е обжалван и върнат за повторна ревизия с Решение №558/01.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК / стр.458 от приложение № 2/ . Оспорения пред настоящата инстанция РА е постановен именно в изпълнение на указанията на органа по чл.152 от ДОПК ,дадени по горесцитираното решение на Директора на дирекция ОДОП.

С Протокол №1600290/17.09.2019 г. и Протокол №1600308/08.10.2019 г. са приобщени всички събрани доказателства, събрани при извършените ревизии на дружеството, приключили с РА №Р-22221017003042-091-001/22.01.2019 г. и РА №Р-22002218006495-091-001/17.09.2019 г.

При ревизията е констатирано, че основен доставчик на ревизираното лице е

[фирма], с който е сключено рамково Споразумение №0002/23.02.2017 г. за доставка на 600 броя „мини телефонна централа IP PBX Т. S.“, обслужваща до 1 000 потребители. Съгласно горесцитирания договор ревизираното лице възлага, а изпълнителят приема да доставя телекомуникационно оборудване и офис техника за сума не по-малка от 600_000,00 евро на всеки 6 месеца, съгласно ценовите оферти на изпълнителя и съгласно писмена заявка и техническа спецификация от възложителя, като последния е длъжен да заплати договорената цена на изпълнителя, съгласно неговата ценова оферта.

Установено е, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит през м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. в общ размер на 196_800,22 лв. по 7 /седем/ фактури с предмет на доставката „авансово плащане за стока“, издадени от [фирма], като същите са отразени от доставчика в дневника за продажби за съответния данъчен период, и същите са издадени във връзка с направени авансови плащания от ревизираното лице по банков път, към [фирма], през м. 03.2017 г. и м. 2014 г. в общ размер на 984_001,02 лв., във връзка рамково Споразумение №0002/23.02.2017 г., осчетоводени в този размер, по кредита на счетоводна сметка 4022 /Доставчици по аванси/.

При ревизия на [фирма] за данъчните периоди от м. 03.2017 г. до м. 04.2017 г., приключила с РА №Р-22002218006495-091-001/17.09.2019 г., която е следвало да бъде съобразена при повторната ревизия, съгласно указанията дадени в Решение №558/01.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. е установено, че липсват доказателства за наличието на реално осъществени доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС между [фирма] и [фирма] по фактура №8/07.11.2017 г. и фактура №282/18.09.2018 г., като е извършена корекция на приспаднатия данъчен кредит в общ размер на 196 692,99 лв. по отношение на авансовите фактури, издадени през периода от 01.03.2017 г. до 30.04.2017 г.

От ревизията на [фирма] по ЗДДС, за периода 01.11.2017 г. до 31.01.2019 г. приключила с издаването на РА №Р-22002319001440-091-001/25.11.2019 г., органа по приходите е възприел обстоятелството и съотв.ги е отразил в процесния РА, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 16.03.2017 г. и дерегистрирано по ЗДДС на 14.08.2017 г., като през целия период на регистрация по ЗДДС, дружеството не е декларирало нито една покупка на стоки или услуги, като начисленият данък за м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. не е внесен. Направен е обстоен анализ на доставките и търговските взаимоотношения между прекия за жалбоподателя доставчик - [фирма] и неговия предходен такъв [фирма], известни на органа по приходите от ревизията на прекия доставчик на жалбоподателя, като е извел крайния извод, че фактурираните доставки между посочените две дружества не са реални. От тук е извода на ревизиращите в конкретното ревизионно производство, че не се установява произход на стоката, предмет на процесните фактури т.е доставчика [фирма] не е притежавал стоката, за да може впоследствие да я прехвърли на [фирма].

В представените писмени обяснения от ревизираното лице е посочено, че поради сериозно и безпрецедентно забавяне на доставката на стоките от страна на прекия доставчик във връзка с проблем с производството им в Китай е постигната договорка да бъдат доставени IP PBX централи от по-старо поколение, както и платки и телефони за тях, с цел предотвратяване на започването на съдебни действия срещу горесцитирания доставчик, като доставената стока, представлява телекомуникационно оборудване, което е предмет и на Р. споразумение №0002/2017 г., сключено с

[фирма]. Посочено е, че във връзка с това споразумение са направени нови заявки, като доставките по тях, включително на IP PBX централи, платки и телефони са изцяло завършени до края м. 09.2018 г., за което са издадени и приложени съответните фактури, плащания и приемо-предавателни протоколи /ППП/ с прекия доставчик и с клиентите на ревизираното лице.

В тази връзка е посочено от ревизираното лице, че за всички авансови плащания до 30.04.2017 г. към [фирма] му е доставено телекомуникационно оборудване, което е продадено на последващи клиенти, като за авансовите фактури, няма издавани дебитни и кредитни известия.

При ревизията е установено, че [фирма] е осчетоводило за периода от 01.03.2017 г. до 31.12.2018 г. по сч. сметка 401 „Доставчици, партида [фирма]“ фактури с №36,38,52,53,55 и частично по №60, с които са приспаднати изцяло платените аванси през ревизирания период.

По отношение на фактурите за авансови плащания, издадени на жалбоподателя от [фирма] са представени договори, фактури, плащания, счетоводни регистри и писмени обяснения и др. документи, като същите се припокриват с ангажираните доказателства от [фирма]. Посочено е, че клиентът не е могъл да чака и не искал да му бъдат върнати авансите, двете страни се споразумяват да бъде доставена друга подобна стока, а именно конвенционални IP PBX телефонни централи, платки, телефони и др., като подобна договорка е извършена и с „CHINA T. T. CO“ за смяна на доставката на 600 мини телефонна централа за 1 000 поста, с друго телекомуникационно оборудване. В тази връзка е изтъкнато, че на 15.02.2018 г. пристига и първата доставка от внос от горесцитираното китайско дружество. От прекия доставчик е посочено, че до м. 03.2018 г. е ползван склад, находящ се в [населено място], [улица], а след това е ползван склад, находящ се в [населено място], [населено място], [улица].

След преглед на горесцитираните документи е констатирано, че инвойс №2018-001089/24.01.2018 г. е издадена от „CHINA T. T. CO. L. на [фирма], като съгласно нея българското дружество е получило стоки на стойност от 139 561,16 евро. на пристанище С., като същата е декларирана с ЕАД под митнически режим 42 00, като това обстоятелство е обозначено в митническата декларация в кл. 37. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че получената доставка по инвойс фактура №2018-001089/24.01.2018 г. от „CHINA T. T. CO. „ L. на стойност от 139 561,16 евро е отразена в регистрите по ЗДДС на [фирма] за данъчен период м. 02.2018 г., като е начислен ДДС по реда на чл. 117 от ЗДДС в размер на 54 591,58 лв. върху данъчна основа 272 957,90 лв., който е включен в дневниците за покупки и продажби. В резултат на извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не е декларира ВОД на стоки от Гърция. Отделно от горното е установено, че [фирма] има регистрация за целите на ДДС в Гърция под №EL997065250, считано от 24.11.2017 г., като същото е дерегистрирано на 15.05.2019 г.

Съдът намира ,че обстоятелството дали [фирма] е декларира ВОД на стоки от Гърция или не е условие , което не може да лиши получателя по доставката от правото му на приспадане на данъчен кредит ,като се приеме че същата е „нереална“ . С други думи недекларирането на ВОД от прекия доставчик не означава ,че стоките реално не са предадени на получателя,а това обстоятелство би имало значение при определяне на задълженията на доставчика / в случая [фирма]/ , които не са предмет

на разглеждане в настоящето производство. Органа по приходите е приел ,че са налице доказателства за последваща реализация на стоките , за които са издадени фактури за авансови плащания за процесния период.

В резултат на гореизложеното е формиран извод, че в конкретния случай липсва предметът на доставката, поради което е прието, че е налице т. нар. абсолютна симулация, тъй като е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо. Направено е заключение, че не е налице изпълнение на договорните взаимоотношения между ревизираното лице и [фирма]. В тази връзка е прието, че са налице данни, че сделката между страните, с която се обосновава правото на приспадане на данъчен кредит е част от данъчна измама.

Конкретизирал е ,че от значение за определяне на предварителното плащане като авансово плащане, е съществуването на реална възможност за доставчика за изпълнението на доставката, като такава възможност ще е налице, тогава когато към момента на предварителното плащане същият е разполагал със стоките от вида и количествата на договорените или е установил вече контакти с конкретни контрагенти, които да му ги доставят. Именно по този начин ще е изпълнено изискването за точното определяне на договорената стока, тъй като купувачът ще знае за стока с какви характеристики плаща - от какъв вид, качество и производител. В случая това не е изпълнено, тъй като са посочени единствено количеството заявени стоки и техният модел, без допълнителни количествени и качествени характеристики, като тези пропуски не могат да се запълнят и от приложените по преписката приемо-предавателни протоколи, в които отново не са посочени данни за производител или конкретни технически спецификации за стоките.

От друга страна е установено, че дружеството [фирма] не е имало възможността да достави стоки в количества, и от вида на процесните, както в момента на извършването на авансови плащания от страна на жалбоподателя, така и в някой от следващите данъчни периоди. Такава невъзможност е установена и по отношения на [фирма], в качеството на основен доставчик на горецитираното дружество, по фактури за авансово плащане, в хода на извършените ревизионни производства на [фирма] за данъчните периоди от м. 03.2017 г. до м. 04.2017 г., приключила с РА №Р-22002218006495-091-001/17.09.2019 г. и за периода от 01.11.2017 г. до 31.01.2019 г. приключила с издаването на РА №Р-22002319001440-091-001/25.11.2019 г. В подкрепа на направения извод, че [фирма] не е бил в състояние да извърши доставката на 600 броя „мини телефонна централа IP PBX T. S.“, обслужваща до 1000 потребители е, че процесното оборудване е договорено самостоятелно от ревизираното лице от „TRANS-G. H. K. D. C.“ L. – Китай, тъй като същото е било наясно, че това оборудване е невъзможно да му бъде доставено от [фирма].

Отделно от горното не са приложени никакви доказателства относно произхода на стоките, предмет на фактурите за аванс, като такива не са налични и в информационния масив на НАП. От приходните органи е установено, че предходния доставчик [фирма] на процесното оборудване не е декларирал в отчетните си регистри по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди покупки на стоки от регистрирани или нерегистрирани по закона лица, или за внос на такива. Такива не са декларирани и в последващи данъчни периоди. Обстойно са обсъдени

взаимоотношенията на [фирма] и [фирма], които както беше посочено по-горе не са предмет на настоящето производство. Липсата на отбив от цената, поради лошо изпълнение на сделката или неуговарянето на неустойка в полза на [фирма] не може да обуслови наличие на данъчна измама или че сделката не е осъществена. Допълнително се сочи, че тези факти и обстоятелства обосновават извода, че предварителните плащания от [фирма] на [фирма], и от последното дружество на [фирма] са извършвани единствено с цел ползване на данъчно предимство, чрез приспадане на ДДС. За да стигне до този извод, органа по приходите е приел, че не е безспорно установено обстоятелството, че са налице реално получени от [фирма] авансови плащания, тъй като в хода на ревизионното производство на [фирма], от последния са представени единствено копия на платежни нареждания, [фирма] не било внесло начисления ДДС във връзка със авансови плащания, фактурирани през м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. от прекия доставчик на [фирма]. Дружеството [фирма] не е представило доказателства за предприети действия по проучване на пазара на търсеното от [фирма] телекомуникационно оборудване. От всичко изложено, органа по приходите е направил заключение, че противно на търговската логика, жалбоподателят е предпочел да използва верига от „прекупвачи“, вместо да се снабдява директно с процесните стоки от разпространителите на телекомуникационно оборудване, респективно сам да извърши внос на такива от Китай, както е сторил в последствие. Цитирана е обилна практика на СЕС, която не съответства на фактическите установявания в настоящето производство.

Действително за признаване право на приспадане на данъчен кредит, по издадените на получателя фактури следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Това е така, защото с данък върху добавената стойност се облагат доставките. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

По отношение на фактурите с предмет „авансово плащане“ / каквито са процесните /, следва да се има предвид, че и в този случай е необходимо да е налице доставка на стока или услуга, за да е дължим данъкът, като нормата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС променя единствено момента на изискуемост на данъка, без да променя основанията, при които той е дължим / правната норма не предвижда авансовото плащане като достатъчно и единствено данъчно събитие, което да е основание за начисляване на ДДС, при авансово плащане следва да има последваща реална доставка на стока или услуга, защото в противен случай е налице

единствено паричен превод. Настоящата съдебна инстанция намира за уместно да посочи, че съгласно Решение от 21.02.2006 г. по дело С 419/02 г. разширен състав на С. е посочено, че за да стане данъкът изискуем по авансово плащане, цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения следва вече да са известни, като същото становище е застъпено и в т. 28 на Решение на СЕС от 19.12.2012 г. по дело С-549/11.. В този смисъл е и Решение от 18.07.2007 г. по дело С-277/05 г. на С.. Едно от основанията да не бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит при авансовите плащания в случая, дори и те да са извършени в действителност, е това, че доставката на стока не е индивидуализирана чрез всички необходими релевантни за данъчното ѝ облагане елементи. Както е посочено в т. 28 от Решение на СЕС от 19 декември 2012 г. по дело № С-549/11, за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане.

Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции.

Съгласно чл. 25 от ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС и означава прехвърлянето на собственост или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. От съдържанието на цитираните разпоредби се налага извода, че изискванията за възникване право на приспадане на данъчен кредит се отнасят до конкретната доставка, по която е претендирано това право (по която е приспаднал данъка в подадената справка-декларация), а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и явяваща се предходна по отношение на

процесната доставка.

Константната съдебна практика отрича изследването на произхода на стоката и предходните доставки към доставчика по пряката такава ,тъй като последния не е елемент от фактическия състав, обуславящ правото на данъчен кредит. В случая този произход следва да се обсъжда преди всичко с възникване на данъчното събитие при съобразяване с вида на стоката, която представлява родово определена вещ и с неоспорените обстоятелства, че стока от конкретния вид и качество е предадена на жалбоподателя. Именно това обстоятелство не беше установено с безспорни доказателства от жалбоподателя в настоящия процес ,въпреки дадената му изрична възможност за това в съд.заседание от 04.03.2021г

Извън анализа на предходните доставки ,органа по приходите също е дал възможност на ревизираното дружество [фирма] да представи доказателства ,че стоките предмет на доставките по фактурите, за които са платени аванси са получени от последния и то именно от дружеството посочено като пряк доставчик - [фирма]. Необходимостта от такова доказване е с оглед обстоятелството , че самото авансово плащане по един договор не е данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС.

Във връзка с установяване на обстоятелството, относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). В настоящия казус липсват доказателства за разходите ,направени във връзка с покупката /доставката/ на договорените със Споразумение №0002/23.02.2017 г. , 600 броя „мини телефонна централа IP PBX T. S.“, обслужваща до 1 000 потребители.

Предвид това и по отношение на фактурите с предмет „авансово плащане“, правилно ответника е преценил ,че данъкът е начислен без основание и е отказал признаване на право на данъчен кредит,което обуславя правилност и законосъобразност на оспорения РА №P-22002219002260-091-001/23.03.2020г.,издаден от орган по приходите

при ТД на НАП С. , потвърден с Решение № 1790/25.11.2020г на директор на дирекция „ОДОП,, С..

Предвид изхода от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на ответника ,претендираното юрисконсулско възнаграждение в размер на 4918.42лв ,съгл. Чл.8 т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното ,съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от А. Х. К., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002219002260-091-001/23.03.2020г.,издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. , потвърден с Решение № 1790/25.11.2020г на директор на дирекция „ОДОП,, С. ,с който са определени допълнителни задължения по ЗДДС ,в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 196 800,22 лв. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и са начислени лихви за забава в размер на 42 042,08 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от А. Х. К. да заплати на Дирекция „ОДОП,, С. сумата 4918.42лв – юрисконсулско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните ,че е изготвено.

СЪДИЯ: