

РЕШЕНИЕ

№ 472

гр. София, 23.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 18.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **13547** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК] с адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя Ч. М. срещу ревизионен акт № Р – 22221017005746 – 091 – 001/17.05.2018г., издаден от И. М. Р., орган, възложил ревизията и М. А. К., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 1715/05.11.2018г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в обжалваната част са установени задължения на жалбоподателя по ЗДДС, главница и лихви, в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит за месец 10.2015г., за месец 11.2015г., за месец 12.2015г., за месец 03.2016г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] в размер общо на 16 011,33 лева главница и 5493,19 лева лихви (л.108) с предмет на доставките „покупка“, както и установени задължения по ЗКПО за 2015г. в размер на 7 898.14 лева главница и лихви от 1705.03 лева в резултат от непризнаване на разходите по фактурите, по които в частта по ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

С жалбата се иска обявяване на ревизионния акт за нищожен, алтернативно отмяната му в оспорената част. Правят се възражения, че със заповедта за възлагане на ревизия, като възложител е вписан служител, заемащ длъжността „началник сектор“, който не може да бъде от органите по чл. 7, ал.1, т. 3 от ЗНАП и не е компетентен да издава ревизионни актове. По искането за отмяна се поддържа

допуснато нарушение на процесуалните и материалноправните разпоредби. Посочва се, че са налице доказателства за реално осъществяване на доставките по фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, както и за последващи облагаеми доставки със същия предмет, от които жалбоподателят е реализирал приходи. Фактурите са включени в дневника за продажби и СД по ЗДДС на доставчиците, изпълнени са разпоредбите на чл. 86, ал.1 и ал. 2 и чл. 125 от ЗДДС. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от упълномощен процесуален представител. Представени са писмени бележки. Направено е искане за присъждане на разноски по списък по чл. 80 от ГПК.

Ответникът, чрез упълномощения си процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна. Поддържа мотивите, изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, намира от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима като подадена в срок от легитимирано лице, с правен интерес, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол.

Разгледана по същество е неоснователна.

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р – 22221017005746 – 020 – 001/31.08.2017г., изменена със ЗИДЗВР от 31.10.2017г. и от 29.11.2017г., издадени от И. М. Р., началник сектор „Ревизии“, оправомощен със Заповед № РД – 01 – 803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – С.. Със заповедта е възложено извършване на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 25.09.2015г. до 31.07.2017г. и по ЗКПО за периода от 01.01.2015г. до 31.12.2016г. За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № Р - 22221017005746 – 092 – 001/21.02.2018г. Издаден е ревизионен акт № Р – 22221017005746 – 091 – 001/17.05.2018г., частично отменен и изменен, а в частта, предмет на съдебен контрол – потвърден с решение № 1715/05.11.2018г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка, писмени доказателства и доказателствено средство – диск относно валидността на електронните подписи на издателите на ревизионния акт – възложителят и ръководителят на ревизията.

Прието е заключение на съдебно – счетоводна експертиза, което съдът кредитира изцяло като обективно, обосновано и неоспорено от страните. Вещото лице посочва, че издателите на фактурите са ги включили в дневниците за продажби и в подадените справки – декларации. Фактурите съдържат реквизитите по чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от Закона за счетоводството. Налице е съответствие на стопанските операции, документираны с фактурите и вписванията, отразени в счетоводната сметка „доставчици“ и сметка 4531 – Разчети за ДДС за покупките на [фирма]. Сумите по процесните фактури са платени в брой, за което са издадени фискални бонове и са извършени съответните счетоводни записвания. Закупените с фактурите стоки са осчетоводени по счетоводна сметка 601/1/2 – Разходи за материали /стоки/. Съгласно оборотните ведомости на синтетичните счетоводни сметки, в края на всяка година счетоводната сметка е без остатък. По представените обяснения в хода на ревизията, при закупуването на стоките те са осчетоводявани като разход, а в края на

финансовата година, след извършване на годишна инвентаризация, наличните стоки са сторнирани от разходите и са осчетоводени по счетоводна сметка 304 – Стоки. В ГФО за процесните периоди са отчитани приходи от продажба на стоки и са осчетоводявани разходи, а разликата формира финансовия резултат. Доставчиците не са открити на адресите и експертизата не е дала заключение на въпроса дали техните счетоводства са водени редовно. Вещото лице е дало заключение, че в дружеството жалбоподател няма пълна аналитична счетоводна отчетност. Липсва подробна аналитична отчетност на закупените стоки и не е възможно проследяване на стопанските операции от момента на закупуването до момента на продажбата им.

От фактическа страна съдът приема за установено, че за данъчни периоди месец 10.2015г., месец 11.2015г., месец 12.2015г. и месец 03.2016г. [фирма] е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 432.57 лева по 4 фактури, издадени от [фирма], 4 фактури, издадени от [фирма] и по 5 фактури, издадени от [фирма]. Вписаният във всички фактури предмет на доставките е „покупка“. Доставчиците са издали процесните фактури с посочен на отделен ред ДДС, който следва да бъде внесен в бюджета. Фактурите са включени в дневниците за продажби, дължимият данък е деклариран в СД по ЗДДС. При извършените насрещни проверки, доставчиците не са намерени на декларираните от тях адреси. При справка в информационните масиви на НАП е установено, че за назначените на трудов договор работници са подавани декларации обр.1 и обр.б, но няма внасяни осигурителни вноски. Доставчиците имат деклариран и невнесен задължения в държавния бюджет. При извършена проверка в Търговския регистър е установено, че за 2015г. нямат подадени ГФО. От [фирма] в хода на ревизионното производство са представени единствено фактури и фискални бонове към тях. Както от страна на доставчиците, така и от страна на жалбоподателя няма представени заявки, договори, приемо - предавателни протоколи, доказателства за транспорт. Не става ясно мястото на предаване/приемане на стоките и кои материално отговорни лица са го извършили. От доставчиците не са представени хронологични записвания, във връзка с осчетоводяване на стоките, вкл. оборотна ведомост, не може да се установи разполагали ли са с налични такива стоки към датата на съставяне на фактурите за продажба на стоките и отразени ли са съответните операции по изписване на същите. Няма представени документи за произход - първичен документ за придобиване и реализацията на стоката до клиента [фирма]. Не може да се установи от къде са закупени стоките, транспортът за чия сметка е, няма приемо - предавателни протоколи, не са ясни условията по доставката - място на доставката и предаване. Няма документи от които да е видно от къде са натоварени и къде са разтоварени стоките в кой обект/склад на получателя/изпълнителя. Няма представен оригинал на складов/експедиционен документ за продадената стока. Няма информация за лицата, извършили натоварването на стоките. Няма информация за лицата, осъществявали търговската кореспонденция т.е лица участвали в договарянето на сделките. Не е ясно, как са осъществени сделките: чрез проведени срещи, водени преговори с доставчика, обмен на оферти и предварителни заявки, писмени договори.

От правна страна:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал.2 от ДОПК. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, оправомощен от директора на ТД на НАП и от ръководителя на ревизията, определен в ЗВР. В случая ревизионният акт е издаден от И. М. Р., орган, възложил ревизията и от М. А. К., ръководител на ревизията. Неоснователно е възражението за нищожност. Видно от ЗВР № Р – 22221017005746 – 020 – 001/31.08.2017г., изменена със ЗИДЗВР от 31.10.2017г. и от 29.11.2017г., същите са издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С.. Посочената в жалбата разпоредба на чл. 118, ал. 2 от ДОПК е отменена, отмяната е в сила от 01.01.2017г. Не съществува нормативна разпоредба, която да възпрепятства възлагането на ревизионно производство и издаването на ревизионен акт от служител, заемащ длъжността „началник сектор“. В настоящия случай на И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. изрично е възложено изпълнение на функциите на компетентен орган по чл.112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед № РД – 01 – 803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – С.. Правомощието му да издаде ревизионния акт е законово регламентирано с разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК в качеството му на възложител на ревизията. И. М. Р. е компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, доколкото е вписан като възложител на ревизията в ЗВР № Р – 22221017005746 – 020 – 001/31.08.2017г.

Представени са доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис, на хартиен и на електронен носител. Ревизионният акт е в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл.120, ал. 2 от ДОПК. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК и задължението на съда да реши делото по същество.

Правилно е приложен и материалния закон.

След обсъждане на представените от жалбоподателя фактури с фискални бонове към тях и на данните от информационните масиви на НАП в ревизионния акт и изменящото го решение на директора на дирекция „ОДОП“ е направен законосъобразен извод, че не се доказва реално осъществяване на доставка на стоки от страна на [фирма], [фирма] и [фирма] по всички издадени от тях фактури. Този извод не се опровергава и от събраните в хода на съдебното производство доказателства. Съобразно изискването на ЗДДС, съответно с практиката на СЕО и СЕС, за да възникне и се упражни правото на приспадане на данъчен кредит е необходимо настъпване на данъчно събитие – реално осъществена доставка, в случая, съгласно предмета на фактурите, на стока. Осъществяването на доставката е основно изискване за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, съгласно чл.8, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС, в каквато насока са и изискванията на правото на ЕС, залегнали в Директива 2006/112/ЕО и решенията на СЕС. Съгласно нормите на ЗДДС, приложими към спорните доставки и константната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) по тълкуването на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко на наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки или услуги. В практиката на СЕС трайно е 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. В този смисъл е и решението по дело С-152/02 на СЕО и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС. Данъчнозадълженото лице, което се позовава на правото на приспадане следва да установи действителното осъществяване на доставките, предпоставките и условията за упражняване на това субективно материално право. Една от тези предпоставки е наличието на данъчно събитие, а именно предаването на фактурираните стоки от доставчика на получателя. Липсата на данъчно събитие означава и липса на доставка, в които случаи не възниква право на приспадане на данъчен кредит. При доставката на стоки, следва да се докаже предаването им от продавача на купувача. В случая са налице единствено фактури и фискални касови бонове към тях, както и счетоводно отразяване на така съставените документи. Реална стопанска операция, която да е осъществена обаче не се доказва. Както са посочили и данъчните, не се доказва предаването на стоките, мястото на предаване, наличността им при доставчиците, транспортирането, място на складиране, лица, които са ги получили. Съдебно – счетоводната експертиза не дава заключение за осчетоводяването при доставчиците, които не са открити на декларираните от тях адреси. Същевременно не се доказват последващи облагаеми доставки с идентичен предмет, доколкото вещото лице дава заключение, че при жалбоподателя липсва подробна аналитична отчетност на закупените стоки и не е възможно проследяване на стопанските операции от момента на закупуването до момента на продажбата им. В обсъждания казус не е доказано осъществяването на доставките, включително наличността на стоките при доставчика, транспорта и индивидуализацията на родово определените вещи, съответно - прехвърлянето правото на разпореждане върху стоката. Предмет на процесните фактури са родово определени стоки, собствеността върху които по правилото на чл. 24 ЗЗД се прехвърля чрез предаването им като способ за индивидуализацията им. Настоящата инстанция счита, че механизмът на доставките и тяхното реално осъществяване е останал недоказан. Действителното извършване на доставките, разбираемо като реалното предаване на стоката - условие за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит не е доказано.

По ЗКПО: Разходите по фактурите, описани в частта по ЗДДС, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит не са признати за данъчни цели и с тях законосъобразно е увеличен финансовия резултат за 2015г. със сума в размер на 51 462.85 лева, представляваща сбора на данъчните основи по процесните фактури. След като фактурите, издадени от доставчиците не отразяват вярно стопанските операции, то налице е основанието по чл. 26, т. 2 във вр. с чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО за увеличение на финансовия резултат на дружеството с непризнатите за данъчни цели разходи. Установеният общо корпоративен данък е в размер на 7 898.14 лева главница за 2015г. и лихва в размер на 1705.03 лева.

С оглед изхода на делото, разпоредбата на чл. 161, ал. 1 от ДОПК и направеното своевременно искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на дирекция „ОДОП“ разноски за производството в минималния размер от 1412 лева, определен по чл. 8, ал.1, т. 4 от Наредба № 1 от 9. 07. 2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от

Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, Административен съд -
София - град, I – во отделение, 43 състав

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма],[ЕИК] с адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя Ч. М. срещу ревизионен акт № Р – 22221017005746 – 091– 001/17.05.2018г., издаден от И. М. Р., орган, възложил ревизията и М. А. К., ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с решение № 1715/05.11.2018г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. и са установени задължения по ЗДДС, главница и лихви, в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит за месец 10.2015г., за месец 11.2015г., за месец 12.2015г., за месец 03.2016г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] в размер общо на 16 011,33 лева главница и 5493,19 лева лихви, както и установени задължения по ЗКПО за 2015г. в размер на 7 898.14 лева главница и лихви от 1705.03 лева в резултат от непризнаване на разходите по фактурите, по които в частта по ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК] с адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя Ч. М. да заплати на НАП – дирекция „ОДОП“ сумата от 1412 (хиляда четиристотин и дванадесет) лева, представляваща разноски за съдебното производство.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: