

РЕШЕНИЕ

№ 8032

гр. София, 17.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 17.06.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **8277** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] с управител Л. Н. И., ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/18.02.2011г., издаден от Д. А. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП –С., потвърден изцяло при обжалването му по административен ред пред Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП с Решение № 1388/17.08.2011г.

Становища на страните:

Жалбоподателят [фирма] оспорва РА в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 14 026,83,00 лв., за данъчни периоди от 01.04.2009г. до 30.04.2009г., от 01.08.2009г. до 31.01.2010г. и от 01.03.2010г. до 31.03.2010г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] и от [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. Излага съображения по доставките от двата доставчика, които съдът обсъжда по нататък в изложението по същество. В заключение иска отмяна на РА в обжалваната част.

Ответникът – Директорът на Дирекция „О.” – С. иска отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана и оставяне в сила обжалвания акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Факти по делото и правни изводи на съда:

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1006469/03.08.2010, издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на

НАП С., връчена на 24.08.2010г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за отделните данъчни периоди от 08.10.2008 г. до 31.05.2010 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № 1006469/10.01.2011г., връчен на управителя на дружеството на 02.02.2011 г. С РД е направено предложение за изменение на декларирания резултат за целия ревизиран период от ДДС за внасяне в размер на 931,24 лв. на ДДС за внасяне в размер на 16 762,65 лв. В срока и по реда на чл. 117 от ДОПК не е направено възражение по констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/18.02.2011г., издаден от Д. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1006469/13.01.2011 г. С РА са установени задължения по ЗДДС в размер на 14 026,83 лв. и лихва в размер на 1 959,36 лв. Констатираните различия между декларираното от дружеството и установеното от ревизиращия екип произтичат от непризнат данъчен кредит в размер на 1 400,00 лв. по фактура № 5000000..108/13.04.2009 г., издадена от [фирма] в данъчен период м.04.2009 г. и непризнат данъчен кредит общо в размер на 14 026,83 лв. по фактури, издадени от [фирма], документиращи вноски по лизингов договор за закупуване на лек автомобил в данъчни периоди от 01.08.2009г. до 31.08.2009г. и от 01.10.2009г. до 31.12.2009г. и от 01.03.2010г. до 31.03.2010г.

В ревизираните данъчни периоди от 01.09.2009г. до 30.09.2009г., от 01.01.2010г. до 31.01.2010г. и от 01.04.2010г. до 30.04.2010г. са начислени лихви за декларирани, но невнесени суми по справки-декларации от задълженото лице, които не се оспорват.

Съдът намери жалбата за допустима - изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК – решението е връчено на 09.03.2011г., а жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 03.09.2011г. Спазен е и срокът по чл.155, ал.1 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред в обжалваната пред съда част. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

По основателността на жалбата:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният в настоящото производство РА № № [ЕГН]/18.02.2011г., издаден от Д. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. в обжалваната част. Същата е органът по приходите, определен със З. № К 1006469/13.01.2011г. на органа, възложил ревизията и съответно е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК (ред. преди изм. в ДВ, бр. 82 от 2012 г.) вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от ЗНАП и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Не се констатираха нарушения на процесуалния закон. Що се отнася до възражението на жалбоподателя във връзка със сгрешена процедура при насрещната проверка на единия доставчик съдът намира, че не са допуснати нарушения, които да се отразят на

законосъобразността на акта до степен на основание за неговата отмяна. От една страна, защото правото на приспадане на данъчен кредит не е отказано на основание ненамиране на доставчика на адрес, а заради констатации за нереалност на доставката. И от друга страна, защото съдът в производството по обжалване на РА е инстанция по същество и следва да реши като такава спора и съответно в хода на съдебното производство за жалбоподателя съществува правната възможност да ангажира всички допустими доказателства, вкл. и по отношение на доставчиците. Тоест нарушение, свързано с несъбиране на всички доказателства в хода административните производства във връзка с РА, е преодолимо с процесуалните правила в съдебното производство по обжалване на РА, където страната може да представя всички допустими доказателства по съществото на спора.

Правните изводи на съда по материалната законосъобразност по двата спорни пункта в жалбата съобразно фактите са както следва:

1) Относно доставката от [фирма]

Жалбоподателят [фирма] е получател по фактура № 5..108/13.04.2009г. на стойност 7000 лв. и ДДС 1400 лв. с предмет маркетингова услуга (л.28). При извършеното посещение в счетоводния офис на [фирма] е бил представен договор за реклама от 06.04.2009г. (л.249), сключен между [фирма] и [фирма], чийто предмет е: изпълнителят приема поръчка за маркетингово проучване, цена 7000 лв. без ДДС, като плащането се извършва авансово, съгласно издадена фактура

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], документирана с Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № 22-2-24-1006469/22.12.2010г. Изготвено е Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ), за връчването на което са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството - [населено място], [улица], ап. 2. За посещенията са съставени Протокол № 1052472/10.11.2010 г. и Протокол № 1054075/22.11.2010 г. Съгласно констатациите в двата протокола на адреса за кореспонденция не е открит представител на дружеството, поради което ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изпратеното по пощата писмо с обратна разписка се е върнало с гриф „непознат“. В законоустановения срок от дружеството не са представени исканите документи. Тъй като в хода на ревизионното производство не са представени документи, удостоверяващи плащането по доставката, не са дадени обяснения какъв е предметът на маркетинговото проучване, както и какъв е резултатът от него, ревизиращият орган е направил заключение, че не е налице реално извършена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, не е възникнало облагаемо събитие по смисъла на чл.25, ал.1-6 от ЗДДС, явяващо се предпоставка за начисляване на данъка съгласно изискванията на чл.86, ал.1 от ЗДДС, поради което данъкът е начислен неправомерно и на основание чл. 70, ал. 5 от същия закон е отказал правото на данъчен кредит в размер на 1 400,00 лв. по фактура № 5...108/13.04.2009г.

Решаващият орган е възприел изводите на органа по приходите за липса на достатъчно доказателства, които да обосноват реалност на доставката по издадената от [фирма] фактура, вкл. и тези представени в хода на обжалването.

Жалбоподателят счита, че изводите на ревизията са постановени при неправилно събрана фактическа обстановка- представил удостоверение от Агенцията по вливанията, видно от което още към 06.03.2009г. дружеството е със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5, ап. 18, а в хода на ревизията е търсен и ненамерен на адрес за кореспонденция в [населено място], ул.”Патриарх Е. №”16,

ап.2, а на стр. 2 от РА (по същия начин и в РД) се сочи ап. 2, в което се състои твърдението на жалбоподателя за сгрешена процедура. Позовава се на доказателства, представени от контрагента, несъбрани от ревизията поради неправилни действия по извършване на насрещната проверка: Дневен финансов отчет за получена в брой сума по доставката; разчетно платежна ведомост за назначени три лица на трудов договор и осигурителни вноски, придружени с вносни бележки за платени осигуровки; счетоводни записвания по сделката; платежно нареждане за платен ДДС за периода в размер на 680.59 лв. От тези документи е видно според него, че се касае до работещо дружество с назначен персонал, спазващо счетоводното, данъчното и осигурително законодателство, като по отношение на предмета на доставката се касае до услуга-маркетингова услуга, извършена лично от управителя на доставчика и изразяваща се до осигуряване на информация и предоставяне на контакти със заведения в областта на ресторантьорския бизнес с оглед осъществяване на различни услуги като реклама и доставки на услуги от страна на [фирма].

В съдебното производство жалбоподателят представя договори за реклама и други под опис (л.254 и сл.) със свои контрагенти, за установяване на цялостната си търговска дейност.

Съдът с определение от 18.02.2013г. е дал указания на жалбоподателя, че не сочи доказателства за конкретно изпълнение на фактурираната маркетингова услуга по фактура № 5...108/13.04.2009г. от [фирма]. Жалбоподателят не е представил доказателства във връзка с така указаната му доказателствена тежест.

Съдът намери жалбата за неоснователна в тази ѝ част. Правилни са изводите на решаващия орган, че липсват достатъчно доказателства, които да обосноват реалност на доставката по издадената от [фирма] фактура. Предвид твърдението на жалбоподателя, че е получател на маркетингова услуга, извършена лично от управителя на дружеството-доставчик няма доказателства какво точно е извършено от доставчика, с кои заведения е влязъл в контакт и опосредил ли е търговски взаимоотношения между тях и жалбоподателя. И в съдебното производство въпреки дадените указания не се представят доказателства за конкретно изпълнение по посочвания начин на фактурираната маркетингова услуга. Представените документи във връзка с фактурираната услуга, включително предоставените от контрагента не я идентифицират в необходимата степен, че да се направи категоричен извод за реално изпълнение на такава услуга. Доказването на получени услуги е в тежест на жалбоподателя, който претендира данъчен кредит за начисления данък по тези услуги. Само на базата обаче на представени фактури и документи за плащане по тях не може да се приеме за доказано, че услуга е извършена и резултатът по нея е получен от жалбоподателя и че се използва от регистрираното лице за облагаеми доставки. В тежест на данъчния субект е да установи предпоставките на претендираното от него право, като проведе пълно доказване на всички факти, от които черпи това претендирано право (включително и осъществяване на реални облагаеми доставки за целите на облагаемата му дейност) и като не го е сторил по делото не следва да се отчита при определяне на задълженията му.

Съдът споделя становище, изведено въз основа на съвкупно разглеждане на разпоредбите на чл. 68 от ЗДДС (понятието „данъчен кредит“, представляващо сумата от начисления данък на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка, която лицето има право да приспадне), чл.6 от ЗДДС (понятието доставка като извършване на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация

на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи), съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл.62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, че за да е налице право на данъчен кредит във всеки един случай следва да е налице най-напред реална доставка, която да документират фактурите, по които се претендира правото на данъчен кредит. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз, че реалната доставка е предпоставка на данъчния кредит. Така в т.31 от решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11 на С. се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. По нататък в т.32 се разяснява, че националният съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т.33). Това тълкуване съдът намира за относимо и по отношение на доставките на услуги.

Ето защо установяването дали доставките, във връзка с които се претендира данъчен кредит, са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ДДС, като тежестта за това доказване е за данъчнозадълженото лице, което претендира право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид горното, тъй като в случая не се доказва извършване на фактурираната маркетинговата услуга законосъобразно с обжалвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 5..108/13.04.2009г., издадена от [фирма]

2) Относно доставките от [фирма]

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките: вноски по лизингов договор за закупуване на лек автомобил „Мерцедес“ ML 320 C. 320CB1 в данъчните периоди от 01.08.2009г. до 31.08.2009 г.; от 01.10.2009 г. до 31.12.2009 г. и от 01.03.2010 г. до 31.03.2010г. Основанието е чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, тъй като в ревизирания период не са установени извършени облагаеми доставки от задълженото лице с описания автомобил.

Решаващият орган споделя изводите на ревизиращите органи като отчита, че не са представени фактури за закупено гориво за автомобила, пътни листове и други доказателства от дружеството-жалбоподател. В тази връзка счита, че за да бъде доказано, че процесният автомобил се използва за целите на независимата икономическа дейност, както и за управленска дейност, разходите за експлоатация и поддръжка на автомобила, следва да бъдат документално обосновани, чрез издаване на пътни листове и фактури, които да бъдат осчетоводени в счетоводството на дружеството.

Жалбоподателят застъпва теза, че не е налице ограничение на правото на данъчен кредит за автомобила, защото вещта е закупена и регистрирана на името на [фирма], данъците за автомобила се заплащат от дружеството собственик и същият се ползва от

управителя в ежедневната му търговска дейност за извършване на облагаеми доставки.

По делото е прието заключение по съдебно-счетоводна експертиза, от която се установява, че процесният автомобил Мерцедес ML320CDI е заведен като Д. по сметка 207 "Транспортни средства". С лизинговите вноски е ангажирана сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“. По счетоводни данни се установява начисляване на амортизации на Д. по сметка 241 „Амортизации на дълготрайни материални активи. Не се установява отписване на актива от сметките за Д.. Съдът кредитира заключението, неоспорено от страните, като обективно и компетентно.

Съгласно фактура № 62/11.02.2013г. автомобилът е продаден на [фирма], като ДДС не е начислен на основание чл.50 ЗДДС. Вещото лице сочи, че към момента на изготвяне на заключението 06.06.2013г. по фактурата не са взимани счетоводни записвания по счетоводните регистри и активът не е отписан от отчет и се води по сметките за Д. на дружеството.

Съдът намери, че жалбата е основателна в тази част. Ревизиращите органи неправилно не са признали право на приспадане на данъчен кредит по фактурите с предмет лизингови вноски за придобиване на посочения автомобил. Съображенията:

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Според чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършването от регистрирано лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъкът за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 1 и 4 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че е изпълнено условието по чл. 69, ал. 1 т. 1, когато стоките или услугите за предназначени за извършване на освободени доставки; когато е придобит, внесен или нает мотоциклет или лек автомобил. Съгласно дефиницията на § 1 т. 18 на ДР на ЗДДС лек автомобил е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5.

В случая закупеното МПС е с повече от 5 + 1 места, поради което не се явява лек автомобил по т. 18 от § 1 на ДР на ЗДДС и в случая не попада в ограничения на правото на приспадане на ДК по чл. 70, ал. 1 т. 4 от ЗДДС. Не попада и в ограничения по чл. 70, ал.1, т.1, тъй като е предназначено (от самото дружество) за обслужване на дейността на „М. чойс“ Е.. Това следва от завеждането на автомобила по счетоводна сметка 207 „Транспортни средства“, съгласно установеното от вещото лице. Наистина не се представят конкретни писмени доказателства (фактури за бензин, пътни листа и др.) в процесния период активът да е използван за дейността на дружеството, но се доказва завеждане на актива за дейността на дружеството, третирането му по стопански начин чрез включването му в Д. на дружеството, поради което за платения ДДС при придобиването му възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Съдът съобрази решение по дело С-118/2011г. на С., съгласно което е важно да се установи дали ДЗЛ е придобило автомобила за целите на икономическата си дейност или не и отчита ли го като актив. Съгласно т.53 и т.54 „При ползването на автомобил по договор за лизинг, който може да се приравни на сделка, състояща се в придобиването на дълготраен актив, предназначен отчасти за лично и отчасти за професионално ползване, данъчнозадълженото лице има възможност да направи избор. За целите на ДДС то може или да включи изцяло този актив в имуществото на своето предприятие, или да го запази изцяло в частното си имущество, като по този начин го изключи напълно от системата на ДДС, или да го включи в своите стопански активи само в частта, която се използва ефективно за професионални цели (вж. в този смисъл Решение от 4 октомври 1995 г. по дело А., С-291/92, R., стр. I-2775, точка 20, както и Решение от 14 юли 2005 г. по дело С. и С.-Т., С-434/03, R., стр. I-7037, точка 23 и цитираната съдебна практика). Ако данъчнозадълженото лице избере да разглежда като стопански актив даден дълготраен актив, който се използва едновременно за професионални и за лични цели, дължимият при придобиването на този актив ДДС по принцип подлежи изцяло и незабавно на приспадане. При тези условия, когато включена в стопанските активи стока дава право на пълно или частично приспадане на платения по получени доставки ДДС, употребата ѝ за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги съгласно член 26, параграф 1 от Директивата ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело С. и С.-Т., посочено по-горе, точки 24 и 25, както и цитираната съдебна практика, и Решение по дело V. N. L.- en T. O., посочено по-горе, точка 37).” И най-сетне т.73 „Въпреки това трябва да се уточни, че държава членка не може да отказва на данъчнозадължените лица, които са избрали да третират като стопански активи използваните едновременно за професионални и за лични цели дълготрайни активи, приспадането изцяло и незабавно на дължимия при придобиването на тези активи ДДС по получени доставки, на което те имат право съгласно припомнената в точка 63 от настоящото решение постоянна съдебна практика (вж. в този смисъл Решение по дело С. и С.-Т., посочено по-горе, точка 28).”

В разглеждания случай се установи, че жалбоподателят е избрал да разглежда като стопански актив придобитият от [фирма] автомобил „Мерцедес“ ML 320 C. 320CB1 като го е включил в имуществото си като Д. и го е отчел по съответната счетоводна сметка. Лизинговите вноски за придобиването му пък са отчитани като дългосрочен заем.

Поради това, избирайки да третира актива по този начин, дружеството има право да приспадне дължимия при придобиването му данъчен кредит изцяло.

Предвид горното незаконосъобразен се явява отказът на данъчен кредит по фактурите от [фирма] и РА следва да се отмени в тази част.

Разноски са претендирани само от ответника, представляван от юрисконсулт и предвид отхвърлената част от жалбата в размер на 1400 лв. следва да му се присъдят 224 лв. юрисконсултско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 от

ДОПК, Административен съд – С. град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на “М. Ч.” Е. Ревизионен акт № [ЕГН]/18.02.2011г., издаден от Д. А. гл. инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта му, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с предмет лизингови вноски за лек автомобил „Мерцедес“ ML 320 С. 320CB1 в данъчните периоди от 01.08.2009г. до 31.08.2009 г.; от 01.10.2009 г. до 31.12.2009 г. и от 01.03.2010 г. до 31.03.2010г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/18.02.2011г., издаден от Д. А. на длъжност гл. инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в останалата му обжалвана в настоящото производство част относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 5..108/13.04.2009г., издадена от [фирма].

ОСЪЖДА “М. Ч.” Е. с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП 224 лв. (двеста двадесет и четири лева) юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Б. Б.)