

РЕШЕНИЕ

№ 6766

гр. София, 14.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в публично заседание на 13.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **452** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез Ц. Т. К., в качеството ѝ на представляващ и управител, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002221000639-091-001/07.09.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1798/26.11.2021г. на директор на Дирекция „ОДОП,, С.,с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за периода м. 03.2020 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 174,00 лв. по фактура №[ЕГН]/10.03.2020 г., с предмет 21,1 тона поли гранулат, издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Излага аргументи за наличие на всички предпоставки за възникване направо на данъчен кредит. Счита за неправилно проучването на произхода на стоката, доколкото съдебната практика вкл. на СЕС, показвала че релевантна за признаване на ДК е единствено пряката доставка, по която се претендира това данъчно предимство и неоснователно се поставяли от ответника 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.М., която оспорва жалбата и моли същата да се остави без уважение, а РА се потвърди като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Настоящия състав на АССГ,намира жалбата на „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002221000639-091-001 / 07.09.2021 г., за неоснователна и недоказана ,по следните съображения:

Процесната ревизия е повторна за спорния период и вид задължение и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение №48/11.01.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С посоченото решение е отменен РА № Р-22221320001865-091-001/26.10.2020 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

Видно от разпоредителната част на РА /таблица 1/, при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 174,00 лв., е установен нулев резултат за периода. Установено е , че през данъчен период м. 03.2020 г., в отчетния си регистър „Дневник за покупките“ „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД е декларирало само процесната фактура № [ЕГН]/10.03.2020 г., издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД с ДДС в размер на 7 174,00 лв., а в отчетен регистър „Дневник за продажбите“ е декларирало само една облагаема доставка с начислен ДДС по нея в размер на 7 000,00 лв. Ето защо декларираният резултат за периода е ДДС за възстановяване в размер на 174,00 лв. В случая обаче предмет на спор в настоящото административно производство е не само сумата от 174,00 лв., а непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 174,00 лв., доколкото е установено, че извършеното самоначисляване на данък в размер на 7 000,00 лв. от самото данъчно задължено лице с Протокол №1/03.02.2020 г., е неправилно и незаконосъобразно.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице по електронен път е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р-22002221000639-040-001/18.05.2021 г., с което е изискано да се представят всички документи - ценови оферти, заявки, договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, разплащателни, счетоводни и други документи, относими към доставката, фактурирана от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, както и оказване на съдействие, в случай на налична информация къде и при кого се съхраняват фирмените документи на доставчика. Изискани са и всички документи, доказващи декларираната ВОД към посочения гръцки клиент.

С Протокол №Р-22002221000639-П.-001/07.06.2021 г. са приобщени всички събрани в хода на предходното ревизионно производство доказателства.

На основание чл. 12, ал. 1, т. 6 от ДОПК органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал, за което е съставен Протокол №1715535/20.07.2021 г.

Тук следва да се отбележи ,че абсолютно необосновано и излишно , органа по приходите е анализирал последващата доставка на процесната стока ,декларирана от жалбоподателя като ВОД,доколкото не е признал реалността на доставката на стоката /впоследствие предмет на ВОД/ , досежно нейния произход. Видно е от самото потвърждаващо оспорения РА, решение на органа по чл.152 от ДОПК ,че предвид извода на органа по приходите ,че стоки въобще не са били закупувани от страна на посочения предходен доставчик, при ревизията не е извършено данъчно облагане за недоказаната ВОД. Именно затова констатациите на органа по приходите във връзка с неосъществен транспорт на стоката от една държава- членка до друго държава –членка в рамките на съюза имат само коствено доказателствено значение ,относно липсата на материална и техническа обезпеченост на доставчика по процесната фактура- „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Липсата на доказателства за произход на стоката ,за чиято доставка се претендира възстановяване на ДДС е дало основание на органа по приходите да приеме ,че доставката по фактура №[ЕГН]/10.03.2020 г., с предмет 21,1 тона поли гранулат, издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] не е реално осъществена и да откаже възстановяване на ДДС общо в размер на 7 174,00 лв . Реалното изпълнение на доставката е едно от основните обстоятелства, което следва да бъде преценявано с оглед формирането на извод за това дали е или не право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка по аргумент от разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС, законът определя като доставка на стока прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стока т.е 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.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя.

Цитираната законова дефиниция изисква, освен фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, удостоверяване и на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката от издателя на фактурата, по която се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

1. качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/,
2. притежаването на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС,
3. получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/ и
4. отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. Щом придобиването на правото на разпореждане като собственик със стоката /вж. чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 6 от ЗДДС/ и получаването на услугата /чл. 9 от ЗДДС/ са елементи от фактическия състав, пораждащ правото на приспадане, то за претендиращото данъчно предимство ДЗЛ е задължението да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти - чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно константната съдебна практика наличието на фактура и счетоводното отразяване в дневници за покупки и дневници за продажби респ.СД по ЗДДС не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане на ДК. Индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ.

Видно от приложените към административната преписка доказателства, в нито едно от тях не се съдържат данни, които еднозначно да индивидуализират процесните стоки .

Доказването на реална доставка на стоки изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните и

че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването за предходните и последващите продажби, съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н.

В случая, в хода на ревизията е установено, че ревизиращите органи установяват, че през период м. 03.2020 г., „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД е отразило само една фактура в дневника си за покупки - фактура № [ЕГН]/10.03.2020 г., издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, с данъчна основа в размер на 35 870,00 лв. и ДДС в размер на 7 174,00 лв. и с предмет „21,1 т. поли гранулат“.

При предходно извършената ревизия, на посочения доставчик е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП №П-22221520097148-141-001/28.09.2020 г. като не са представени изискваните доказателства от последния.

След проверка в информационната система на НАП, органите по приходите са констатирани, че спорната фактура е отразена в дневника за продажби на „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, като след нейното издаване дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, по инициатива на органи по приходите, считано от 29.07.2020 г. Констатирано е още, че дружеството не е декларирало търговски обект или склад, от където извършва търговска дейност; че в дневниците си за покупки няма разходи за наети обекти; че не е подавало годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2020 г., както и за предходната 2019 г.; че няма декларирани сключени трудови договори, а същевременно същото включва в дневниците си за продажби фактури с предмет стоки от същия вид към множество дружества – клиенти, всички те представляващи рискови за НАП лица. Установено е още, че на регистрирания на името на „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД ЕКАФП, за периода от 10.03.2020 г. до датата на издаване на РД/РА, не са регистрирани никакви получени плащания. Констатирани са задължения към републиканския бюджет в особено големи размери, за които е образувано изпълнително дело.

Представените от ревизираното лице документи : фактура № [ЕГН]/10.03.2020 г., издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, протокол към нея с номер, идентичен с този на издадената фактура /без дата и без да е уточнено за какво е съставен същият/ и писмени обяснения, част от които вече бяха описани /че стоката е 21,1 т. поли гранулат, който впоследствие е продаден на гръцкото дружество „Т. О. М. ИКЕ“, което само е организирано транспорта, като е наело български превозвач; натоварването е извършено от склада на „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, находящ се в [населено място], [улица], база „Ф.“ /-стр.108 и сл. От делото. В тях е посочено още, че плащане по процесната фактура за закупуване на стоките не е извършено, поради факта, че управителят на „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД е починал. Констатирано е още, че поради липса на вписан нов управител на дружеството /поради смъртта на Х. Д.-управител / повече от три месеца, въз основа на искова молба от прокурор при Софийска градска прокуратура, е постановено Решение на СГС №260411/10.03.2021 г. за прекратяване на „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД на основание чл. 155, т. 3 от Търговския закон /ТЗ/. С оглед дадените им указания при отмяна на първата ревизия, от приходните органи е извършена проверка на място на посочения от жалбоподателя адрес на натоварване на стоките - [населено място], [улица], база „Ф.“. С Протокол № Р-22002221000639-П73-001/20.07.2021 г. е удостоверено, че на посочения адрес няма сграда, а празно дворно място. При разговор със съседни

обитатели е установено, че база „Ф.“ се е намирала на около 200 м. от [улица], но че сградата е съборена преди около три години /т.е. през 2018 г./. В тази връзка е констатирано, че към момента такава база не съществува – налице е празно дворно място, оградено с метална ограда . Приложен е снимков материал към административната преписка , който обаче съдът го изключва като доказателство по делото ,доколкото не е ясно къде , кога и от кого са направени снимките на стр. 145 и 146 от делото .С оглед констатираната липса на материална, технологична и кадрова обезпеченост при доставчика и предвид непредставянето на документи, удостоверяващи произход на стоката, сертификат за качество и производител, нейното предаване и приемане, както и счетоводни и разплащателни документи, е направен извод, че липсват доказателства за реално изпълнение на доставката по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, за която да възникне право на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка и предвид гореизложеното е прието, че ревизираното лице, посочено като получател на стоките и претендиращо данъчен кредит по фактурата, не може да не знае, че участва в привидна сделка и че не е положил грижата на добрия стопанин при избор на съконтрагент по сделката ,обективизирана в процесната фактура. Съдебната практика ,към която и настоящият съдебен състав се придържа е категорична , че за да се ползува получателя по една доставка от данъчната привилегия да приспадне платения от него ДДС е необходимо да установи на първо място ,че доставката е реално извършена , по аргумент на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС т.е стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В този смисъл са и решенията на СЕС - Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др.

С оглед обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Не се установи наличие на приемно-предавателни протоколи , в които стоките предмет на доставките да са индивидуализирани. В хода на ревизията не са представени доказателства , които да опровергават извода на ревизиращите ,че прекия доставчик притежава търговски потенциал / материална, техническа и кадрова обезпеченост / за извършване на процесната доставка . Правилен е извода на органа по приходите ,че доставката единствено е документирана, без да е реално извършена . Обстоятелството,че не е налице плащане по фактурата е установено безспорно в хода на ревизията , но съдът намира това обстоятелство за ирелевантно , доколкото плащането не е елемент от фактическия състав за приспадане на ДДС.

Начислявайки ДДС без да е налице реална доставка какъвто е настоящият случай обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне дан.кредит като получател на доставката. Действително съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници ,складове или ,че разполага с технически възможности за изпълнението им / собствени или наети МПС –та/ ,дали има плащане по фактурите , регистриране касови апарати от доставчиците и т.н, без органа да е установи въз основа на

обективни данни ,че това лице е знаело или е било длъжно да знае,че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от дан.измама,извършена от посочения издател или от др. стопански субект нагоре по веригата / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС , Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС , Решение № 2364/19.02.2013г по к .а.д № 6075/2012г на ВАС ,Решение на СЕС по делоС-324/11 ; С-80/11г;С-142/11; С-18/13. Позоваването на практиката на С. и СЕС не освобождава съда от задължението да прецени доказателствата за наличие на предпоставките за признаване на данъчния кредит по ЗДДС,първата от които е осъществяване на доставките на стоки и услуги по спорните фактури. От значение за признаване право на ДК е данъкът да е начислен правомерно, което означава да е налице данъчно събитие, т. е да е прехвърлено правото на собственост върху стоките или да са извършени услугите. Изводите на съда не са в противоречие с цитираните от жалбоподателя в жалбата му решения на СЕС, както и с други в същия смисъл, тъй като в своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното,така и в хода на съдебното производство. Именно неустановената реалност на доставките е основание да се направи извод за неправомерно начисление на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС. Правилото , че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена доставка,важи с пълна сила по отношение на конкретната доставка . Законът не свързва правото на данъчен кредит, единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки , което представлява предпоставка за начисляване на данък от доставчика и съответно- за възникване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката ,каквото в случая не е налице .

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/ , нито разходи за наем на складово помещение,разходи за заплати и т.н

Въпреки дадената възможност на жалбоподателя в съд.заседание от 14.04.2022г да ангажира доказателства във връзка с твърдените от него факти в жалбата му и с оглед доказване реалността на доставката да формулира задачи към поискана от него / в жалбата / ССЧЕ, същият не е посочва такива и не проявява процесуална активност в съдебния процес.

В тежест на ревизираното лице е да установи, при условията на пълно доказване, че в негова полза е възникнало субективното материално право на приспадане на данъчен кредит. В случая в тежест на жалбоподателя е било да установи, че доставките, за които претендира ползване на данъчен кредит, са реално извършени - стоките са закупени именно от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД –посочен като доставчик в процесната фактура и е прехвърлено правото на собственост върху стоките чрез предаването и приемането им и др.

С оглед на гореизложеното,съдът стига до извод ,че Ревизионен акт /РА/ №Р-22002221000639-091-001/07.09.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1798/26.11.2021г. на директор на Дирекция „ОДОП,, С.,с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за периода м. 03.2020 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 174,00 лв. по фактура №[ЕГН]/10.03.2020 г., с предмет 21,1 тона поли гранулат, издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е правилен и законосъобразен ,а жалбата на „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД срещу него е неоснователна и недоказана и следва да се отхвърли.

Предвид изхода от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на ответника ,претендираното юрисконсулско възнаграждение в размер на 687.35лв ,съгл. Чл.8 т.3 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения,в редакцията към 30.07.2020г.

Водим от горното ,съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез Ц. Т. К., в качеството ѝ на представляващ и управител, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт №

Р-22002221000639-091-001/07.09.2021 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1798/26.11.2021г. на директор на Дирекция „ОДОП,, С.,с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за периода м. 03.2020 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 174,00 лв. по фактура №[ЕГН]/10.03.2020 г., с предмет 21,1 тона поли гранулат, издадена от „ДОБРЕВ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА „ФОКУС СМАРТ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез Ц. Т. К., в качеството ѝ на представляващ и управител, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] да заплати на ТД на НАП С. , сумата 687.35 лв – юрисконсулско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: