

РЕШЕНИЕ

№ 7753

гр. София, 09.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 25.11.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Даниела Иванова, като разгледа дело номер **10919** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], представлявано от управителя Б. П. П. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/31.05.2012г., издаден от орган по приходите при на ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение №2373/03.10.2012г. на Директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят моли за частична отмяна на обжалвания ревизионен акт като счита, че задълженията са определени в нарушение на закона и съществените процесуални правила. Органите по приходите не са изяснили служебно и безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорностите на задължените лица. Процесуалните правила и принципи са нарушени, което води до незаконосъобразност на издадения административен акт. В хода на ревизията не е извършена обективна преценка на всички факти и обстоятелства относими към определените данъчни задължения на ревизираното дружество.

Жалбоподателят възразява срещу отказаното право на данъчен кредит по изброените в решението на Д. фактури, тъй като счита, че по отношение на тези сделки са налице всички задължителни кумулативни условия за възникване на ДК по чл.71 от ЗДДС. Доставчика за всяка от доставките е издал на [фирма] данъчен документ - фактура по чл.113 от ЗДДС, съставена в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в която за всяка доставка е начислен ДДС посочен на отделен ред. Всички процесни фактури са отразени в Дневника за продажби и справка декларация по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Фактурите, по които е отказано право на данъчен кредит са издадени по повод на доставки, с периодично, поетапно изпълнение, за които момента на възникване на задължението за начисляване на ДДС се определя по реда на чл.25,ал.4 от ЗДДС.

Разпоредба на чл.25,ал.4 от ЗДДС регламентира специфичен случай на възникване на данъчното събитие, като постановява, че за дата на възникване на събитието се приема, при доставки за периодично или поетапно изпълнение - датата на всяко плащане или датата, на която то е станало дължимо. По определение, доставки с поетапно изпълнение са такива, при които дължимата престация следва да се доставя поетапно в течение на определено време. При тези доставки се създава законова фикция за отделност на всяка една част на доставката за целите на данъчното облагане. В случая сумите посочени в процесните фактури са дължими поетапни плащания с настъпил падеж съгласно договореното между страните по поетапните доставки, за които на основание чл.25,ал.4 от ЗДДС се дължи ДДС на дата, на която плащането е станало дължимо дори да не е платено.

Сумите по спорните фактури не са платени, но за тях са налице условията на чл.25,ал.4 от ЗДДС. Това е така, тъй като сумата е дължима към доставчика съгласно клаузите на сключените договори за поетапни доставки на стоки, в които са посочени сроковете за осъществяване на доставките, вида и количество на доставяната стока. Ето защо с настъпване на падежа на поетапните плащания е възникнало задължение за доставчика да начисли ДДС върху размера им основание чл.25,ал.4 от ЗДДС и е възникнало право на приспадане на данъчен кредит, по фактурите, по които данъка за дължимите плащания е начислен. За възникване на право на данъчен кредит при поетапните плащания не е необходимо да бъдат изследвани фактите относно реалността на доставката и относно нейния данъчен режим, тъй като същите са ирелевантни за възникването на това право. Ако уговорената поетапна доставка не бъде извършена за доставчика възниква задължението да сторнира начисления данък, като издаде на получателя данъчно кредитно известие по чл.115 от ЗДДС не по-късно от 5 дни от настъпване на неизпълнението, което кредитно известие страните по доставката следва да отразят в дневника за продажби и дневника за покупки за съответния период.

Обстоятелството дали доставката по сключените договори с поетапно изпълнение ще се изпълни не следва да се преценява към датата на сключване на договора, а към крайната дата, до която доставчика следва да е изпълнил всички договорени поетапни доставки на стоки.. Крайните срокове за извършване на поетапните доставки все още не са изтекли към датите на процесните фактури. В тази връзка и след датите на фактурите доставчика е възможно да изпълни предмета на договора като извърши договорената доставка.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП” (с предишно наименование ”О.”) – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител пледира за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана.

Софийска градска прокуратура не изразява становище.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като прецени доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 1112094 от 24.10.2011г., изменена със ЗВР № 1113730 от 12.12.2011г. и ЗВР № 1200912 от 01.02.2012г., всичките издадени от В. С. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С.,

е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството, както следва: корпоративен данък за периодите от 01.01.2009г. до 31.12.2010г.; данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2009г. до 31.07.2011г.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 31.05.2012г., издаден от Е. С. К., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С.. За издаване на акта същата е оправомощена на основание чл.119, ал.2 от ДОПК със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1200912 от 12.04.2012г., подписана от възложилия ревизията орган по приходите.

На дружеството е определен данък върху добавената стойност над декларирания в размер на 107 900,00 лв. и съответните лихви в размер на 23 547,61 лв. С Решение №2373/03.10.2012г. Директорът на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП изменя Ревизионен акт № [ЕГН]/31.05.2012г., като установения резултат по ЗДДС за периода месец април 2010г. данък за внасяне в размер на 24 055,59 лв. определям на данък за внасяне в размер на 14 055,59 лв., ведно със съответните лихви. Потвърждава Ревизионен акт № [ЕГН]/31.05.2012г. в останалата оспорена част. Остава без разглеждане жалбата в частта на определения данък върху добавената стойност за периодите месец ноември и месец декември 2009г., месец януари 2010г. и от месец май 2010г. до месец юли 2011г. включително, както и в частта на определения корпоративен данък за всички ревизирани периоди, като недопустима.

С молба от 07.12.2012г. жалбоподателят е уточнил искането си до съда за отмяна на РА, както следва: Оспорва установените задължения по ЗДДС в общ размер на 92 655,59лв., от които 13 000лева отказ от правото на данъчен кредит за м.02 на 2010г., със съответните лихви за просрочие, 65 600лв. – отказ право на данъчен кредит за м.03. на 2010г. със съответните лихви за просрочие, 14 055,59 лева – отказ на право на данъчен кредит за м.04. на 2010г. със съответните лихви за просрочие.

През ревизираните периоди дружеството е извършвало различни дейности, включително покупко-продажби на стоки, отдаване на автомобили под наем и поддържане на централен диспечерски пункт за насочване на таксите по зададени адреси.

На жалбоподателя в хода на ревизията са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице изх. № 04-53-03-1110 от 29.11.2011г. и изх. № 04-53-03-99 от 31.01.2012г. и са инициирани насрещни проверки на доставчиците. Органът по приходите е приел, че не са налице законовите предпоставки, за да бъде признато на дружеството правото на приспадане на данъчен кредит по фактури и доставчици, както следва:

1. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 55 000,00 лв. за периодите февруари, март и април 2010г. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

С Протокол за извършена насрещна проверка № 2204-06-1200912-3 от 09.03.2012г. на ТД на НАП С. е установено, че доставчикът е регистриран по ЗДДС. Издал е на жалбоподателя фактури, както следва:

- фактура № 10...01 от 19.02.2010г., начислен ДДС в размер на 13 000,00 лв., предмет – първо поетапно плащане по договор за покупко-продажба на автомобили /със забележка: отложено плащане до 90 дни/. Към фактурата е представен предварителен договор за покупко-продажба на автомобили от 17.02.2010г., с който е уговорен срок за сключване на окончателен договор и окончателно плащане не по-късно от

30.09.2011г. и предаване на владението с приемо-предавателен протокол. Уговорено е заплащане на договорената цена на части, като първото поетапно плащане в размер на 65 000,00 лв. без ДДС следва да се направи до 28.02.2010г.

- фактура № 10...05 от 02.03.2010г., начислен ДДС в размер на 15 000,00 лв., предмет – първо поетапно плащане по договор за покупко-продажба на сондажно пробивни инструменти /със забележка: отложено плащане до 90 дни/. Към фактурата е представен предварителен договор за покупко-продажба от 02.03.2010г., съгласно който предаването на стоката следва да стане в деня на получаване на договорената сума за първо етапно плащане.

- фактура № 10...07 от 15.03.2010г., начислен ДДС в размер на 17 000,00 лв., с предмет – първо поетапно плащане по договор за покупко-продажба на сондажно пробивни инструменти /със забележка: отложено плащане до 90 дни/. Към фактурата е представен предварителен договор от 15.03.2010г., съгласно който предаването на стоката следва да стане в деня на получаване на договорената сума за първо етапно плащане.

2. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 52 900,00 лв. за периодите март и април 2010г. по фактури, издадени от [фирма].

С Протокол за извършена насрещна проверка № 2204-06-1200912-4 от 09.03.2012г. на ТД на НАП С. е установено, че доставчикът е регистриран по ЗДДС. Издал е на жалбоподателя фактури, както следва:

- фактура № 10...036 от 09.03.2010г., начислен в размер на ДДС 17000,00 лв., с предмет: първо поетапно плащане. Представен е предварителен договор от 09.03.2010г. за доставка на 40 000 опаковки „С.”, с който е уговорено предаването на стоката да се извърши в срок до 30.06.2010г. – 30 000 опаковки, до 31.07.2010г. – 5 000 опаковки и до 29.08.2010г. – 5 000 опаковки. Договорено е поетапно плащане на стойността в размер на 340000,00 лв., както следва: 85000,00 лв. до 40 дни от датата на подписване на договора, 42500,00 лв. след получаване на половината от договореното количество и останалите 212500,00 лв. до 40 дни след получаване на втората част от доставката. Допълнително с анекс от 31.03.2010г. е уговорена промяна на сроковете за предаване на стоките, както и размерът на плащанията, съответно 83000,00 лв. в срок до 31.03.2010г. и 50000,00 лв. в срок до 30.04.2010г. Във връзка с това е издадена фактура № 10...041 от 09.04.2010г., с начислен ДДС в размер на 10_000,00 лв.

- фактура № 10...038 от 17.03.2010г., с начислен ДДС в размер на 16600,00 лв. Представен е предварителен договор от 17.03.2010г. за доставка на 20 000 опаковки „С.”, на стойност 126000,00 лв. Плащането е уговорено на части, съответно в размер на 83000,00 лв. до 40 дни от датата на подписване на договора и останалата част от сумата - до 40 дни след получаване на половината от договорените количества. Установено е, че не се представят доказателства за плащане, нито такива за предаване на стоките. Представен е анекс от 31.03.2010г., с който е уговорено увеличаване на броя на опаковките и на цената, съответно на 252000,00 лв. Във връзка с това е издадена фактура № 10...043 от 15.04.2010г., с начислен ДДС в размер на 9300,00 лв. и с предмет – второ поетапно плащане.

Във връзка с описаните по-горе фактури № 10...01 от 19.02.2010г., № 10...05 от 02.03.2010г. и № 10...07 от 15.03.2010г., издадени от [фирма] и фактури № 10...036 от 09.03.2010г., № 10...038 от 17.03.2010г., № 10...041 от 09.04.2010г. и № 10...043 от 15.04.2010г., издадени от [фирма], които са спорните в настоящото производство,

ревизиращият орган е установил, че няма извършено плащане на фактурираните стойности, нито е прехвърлено правото на собственост върху договорените стоки. При тази фактическа обстановка органът по приходите е приел, че не е налице данъчно събитие, нито има авансово плащане, съответно за доставчика не е възникнало задължение за начисляване на ДДС, а за жалбоподателят – корелативно свързаното с това право на приспадане на данъчен кредит. В съответствие с тези констатации на задълженото лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит поради липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 25 от ЗДДС.

От правна страна решаващият орган е приел, че при прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена, според общата разпоредба на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. Едновременно с това са регламентирани и специфични случаи, каквито са доставките с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение /чл. 25, ал. 4 от ЗДДС/. Законът не съдържа легални дефиниции на ползваните в разпоредбата понятия, но в съдебната практика се е наложило разбирането, че доставки с непрекъснато изпълнение са тези, при които престацията следва да се доставя непрекъснато. Това са случаите, при които се касае за задължение с продължаващо изпълнение, което не може да се отграничи във времето. Такива са договорите за доставка на битови услуги /ел. енергия, вода/. Периодични са престациите, при които страните са се договорили доставчикът в течение на определено време, през определени периоди да извършва редица еднакви или сходни по вид и обем доставки. Типичен договор за доставка с периодично изпълнение е договорът за наем. Поетапно е изпълнението, при което престацията, поради вида и спецификата си, може да се извършва на отделни обособени етапи, за да се получи в крайна сметка един завършен продукт. Такива са договорите за извършване на строително-монтажните работи, при които има възможност да се договори поетапно приемане на строителния обект до окончателното му приключване. Поради това, че при доставките с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение не може с необходимата точност да се определи конкретният момент на настъпване на данъчното събитие, законодателят е обвързал този момент с уговорено плащане или неговата дължимост.

Съгласно чл.25, ал.4 от ЗДДС при доставки с непрекъснато, периодично или поетапно изпълнение, всеки период или етап, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Следователно, ако за съответния период такава доставка не е извършена, то не е налице завършен и приет етап, не може да се приеме, че има отделна доставка и че плащането е дължимо, а след като плащането не е дължимо, то и данъчното събитие не е възникнало. Това е така, тъй като не начинът, по който е уговорено плащането, прави доставката такава с периодично, непрекъснато или поетапно изпълнение, а видът, спецификата и начина на изпълнение на самата доставка.

Без да има престация на стоки и/или услуги, или без да е налице плащане за доставчикът не възниква задължение да издаде фактури и да начисли данък, нито за получателя възниква корелативно свързаното с това право на приспадане на данъчен кредит.

В хода на съдебното производство е прието, неоспорено от страните заключение на

назначената съдебно-счетоводна експертиза, съгласно което след проверката в счетоводствата на [фирма] и [фирма] се установява, че има издадени кредитни известия към процесните три броя фактури, издадени от [фирма], във връзка със споразумение за прекратяване на предварителния договор за продажба на автомобили от 19.02.2012г. във връзка със споразумение за прекратяване на сключения договор за продажба на сондажно – пробивни инструменти от 02.03.2010г. и споразумение за прекратяване на сключен договор за продажба на сондажно – пробивни инструменти от 15.03.2010г. Кредитно известие № 1..41/15.09.2011г. към фактура №1...1/19.02.2010г., издадена от [фирма] е посочено в отчетните регистри за м. Септември 2011г., а кредитните известия, издадени на 01.11.2013г. по останалите две фактури, издадени от [фирма] ще бъдат посочени в отчетните регистри за м. ноември 2013г., които се подават до 14 число на м. декември 2013г. в ТД на НАП. Експертизата не е открила в счетоводствата на [фирма] и [фирма] протоколи за анулиране по чл.116 от ЗДДС, тъй като същите се съставят, когато има погрешно съставени или поправени документи. Видно от представените договори, срокът на доставката не е изтекъл и същите не са били прекратени към датата на издаване на фактурите. Два от договорите с [фирма] са прекратени в хода на съдебното производство през 2013г., видно от представените споразумения, а третия със споразумение от 15.09.11г., за което е издадено кредитно известие №1...41/15.09.11г. По отношение изпълнението на доставките по сключените договори с [фирма] от 09.03.10г. и 17.03.10г. са съставени и подписани приемо-предавателни протоколи за приемане на отделни количества „С.” таблетки едва през 2013г.

След обсъждане на събраните по делото доказателства настоящата съдебна инстанция намира, че доставките по описаните по-горе фактури не следва да се квалифицират като такива с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение.

В случая се касае за доставки на определени предварително по вид и количество стоки, поради което не е налице нито непрекъснатост на престацията, нито доставката на част от стоките е етап от изпълнение на една обща престация, която ще бъде завършена с изпълнение на последния етап. В някои от договорите не са налице изобщо изискванията за периодичност, тъй като липсва идентичност или сходство на престациите – уговорено е доставянето на различни по вид стоки. Например с договори от 15.03.2010г. и от 02.03.2010г., подписани с [фирма] е уговорена доставка на сондажно-пробивни инструменти, общо 5 броя, които са различни по вид. Отделните доставки не представляват етапи от простирането на един цял продукт, нито са периодични по същността си, а напълно самостоятелни една от друга. Когато се определя дали една доставка е с периодично или поетапно изпълнение следва да се изхожда от спецификата на нейното изпълнение, а не от начина, по който се възприема тя от страните или начина, по който е уговорено плащането. Без значение е обстоятелството, което релевира жалбоподателят, че към датата на издаване на фактурите и дори към момента на приключване на ревизията договорите все още са били действащи, тъй като това обстоятелство по никакъв начин не променя характера на уговорените доставки. Неверен е довода в жалбата, че в случая сумите посочени в процесните фактури са дължими поетапни плащания с настъпил падеж съгласно договореното между страните по поетапните доставки, за

които на основание чл.25,ал.4 от ЗДДС се дължи ДДС на дата, на която плащането е станало дължимо, дори да не е платено. Сумата е била дължима към доставчика, съгласно уговорката между страните в договорите, но издаването на фактура от доставчика с начислен в нея данък не е било дължимо, съгласно изискванията на ЗДДС. Поради това, неправилно са издадени процесните фактури, за които в последствие едва в хода на съдебното обжалване са съставени съответно данъчни кредитни известия и с оглед на счетоводната отчетност е сторниран начисления данък.

Приложение относно определяне на датата на данъчното събитие ще имат общите правила на ЗДДС, а не изключението по чл.25, ал.4 от с.з. Според чл.25, ал.2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Според ал.7 на същия член когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). Предвид това от значение в случая е да се изследва въпроса за реалното извършване на доставката, каквото към датата на издаване на фактурите не е настъпило и това не се отрича от жалбоподателя, а по някои от договорите не е имало изпълнение изобщо. Предвид липсата на реално осъществени доставки не е възникнало и правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС. Не е извършено и авансово плащане, за да се приложи чл.25, ал.7 и данъкът да стане изискуем. ЗДДС изисква правото на данъчен кредит да е неразделно свързано с реално получени стоки или услуги по облагаема доставка, или с получено авансово плащане. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури на дати, уговорени между страните, както е в случая. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем на датата на възникване на данъчното събитие, когато възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък – чл.25, ал.6 вр. с чл.68, ал.2 от ЗДДС. След като няма доказателства за осъществена доставка, моментът на възникване на данъчното събитие не е доказан, а той не може да се презюмира, според уговорките между страните. Следователно и начисленият на жалбоподателя ДДС от доставчика не е станал изискуем и не е налице право на данъчен кредит.

Правилно решаващият орган е отбелязал и това, че процесните фактури са изготвени в нарушение на изискванията на чл.113, ал.1 от ЗДДС. Основанието за издаването на първичен счетоводен документ /фактура/ е именно прехвърляне правото на собственост върху стока или предварително авансово плащане, а такива към момента на издаване на фактурите не са били налице. Във фактурите като основание за издаването им е записано „първо/второ етапно плащане.... „. Такова фактически не е извършено. От това следва, че издадените първични счетоводни документи, във връзка с които жалбоподателят претендира право на приспадане на данъчен кредит са с невярно съдържание и не отговарят на принципа на ЗСч за документална обосновааност. Във връзка с това не е спазено изискването на чл.71, т.1 от ЗДДС лицето да притежава данъчен документ, изготвен в съответствие със законовите разпоредби.

Предвид горното жалбата се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, I АО, 11 с-в

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], представлявано от управителя Б. П. П. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/31.05.2012г., издаден от орган по приходите при на ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение №2373/03.10.2012г. на Директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД в 14-дневен срок от съобщенията до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: