

РЕШЕНИЕ

№ 2601

гр. София, 20.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в публично заседание на 30.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **5061** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Подадена е жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], чрез А. Г. Г., в качеството ѝ на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418003417-091-001/28.12.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и В. В. В. - ръководител на ревизията,потвърден изцяло с Решение № 452/18.03.2019г на Директор Дирекция „ОДОП“ С.,с който не им е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 26 972,42 лв., от които данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 22 400,94 лв. По доставки извършени от [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за дан.период от м. 10.2016 г. до м. 02.2017 г. и начислените лихви за забава в размер на 4 571,48 лв.

Посочват се доводи за незаконосъобразност на РА, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Твърди ,че направените констатации в РА не съответстват на фактическата действителност ,както и че са вътрешно противоречиви. Излага възражения за отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите издадени от всеки един доставчик поотделно , като се позовава на конкретни доказателства,събрани по време на ревизията. Счита , че не може да носи отговорност за обстоятелства извън конкретната доставка , а именно дали доставчиците му притежават материална ,техническа и кадрова обезпеченост да реализират доставката, в който смисъл цитира практика на СЕС . Моли за отмяна на оспорения ревизионен акт и присъждане на разноски .

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв.К. ,която поддържа жалбата на

изложените в нея основания Излага доводи за нейната основателност и претндира разности.

Отвѣтника се представлява от юриск.В. ,която намира изводите на органите по приходите за законосъобразни и моли да се отхвърли жалбата срещу РА като неоснователна.

АССГ като съобрази доказателствата по делото , адм.преписка , заключението на вещото лице по назначената по делото ССЧЕ и становищата на страните намира следното :

Не са допуснати процесуални нарушения при издаване на оспорения РА , поради което няма основание за прогласяване на неговата нищожност или унищожаемост на това основание . Тезата на жалбоподателя за незаконсъобразност и необоснованост на ревизионния акт, поради допуснатото процесуално нарушение в действията на органите по приходите във връзка с извършената насрещна проверка на [фирма] и нарушаване на процедурата по чл. 32 от ДОПК, е неоснователна. В случая, действително видно от протоколите за посещение на адрес /№1365596/21.09.2018 г. и №1365597/01.10.2018 г., първият от тях е съставен на 21.09.2018 г., а вторият от тях е от 01.10.2018 г., като второто посещение е извършено на десетия ден вместо на осмия такъв, доколкото в действителност разпоредбата на чл. 32, ал. 1 от ДОПК гласи, че посещенията на адреса за кореспонденция на даден контрагент се извършват през 7 дни. Доколкото обаче от органите по приходите са предприети посещения на адреси, поставяне на съобщението на предвиденото за целта място, пощенски пратки, публикуване в Интернет, изпращане на съобщението на електронен адрес, като съставените документи са приложени към преписката, и в отговор на връченото по чл. 32, ал. 6 от ДОПК искане, посоченият доставчик е представил документи, то настоящата инстанция счита, че нередност, опорочаваща връчването, не е налице. Не е нарушено и правото на защита на ревизираното лице,което има възможност да представи исканите доказателства и при административното обжалване на РА и в настоящият процес .

Същият е издаден при правилно приложение на материалния закон , което го прави законосъобразен,а жалбата на ...е неоснователна,по следните съображения:

Установено е, че през ревизираните периоди, основната дейност на [фирма] е свързана с извършване на международен автомобилен превоз на товари в рамките на Европейския съюз и в България. Дружеството е декларирало, че притежава Лиценз №10145, издаден от Министерство на транспорта и информационните технологии, с активна валидност. Установено е, че притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост – представени са свидетелства за регистрация на МПС, удостоверяващи, че транспортните средства, с които се осъществява дейността, са собственост на [фирма]. Дружеството ползва офис, находящ се в [населено място],[жк], [улица].

За ревизираните данъчни периоди, [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 22 400,94 лв. по процесните фактури, издадени от посочените по-горе доставчици, с предмет на доставките стоки /резервни части и консумативи за МПС – гуми, вериги за сняг, масло и др./, както и услуги - ремонтни дейности на МПС.

За установяване на реалността на доставките на [фирма] е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, касаещо процесните доставки. Същото е връчено по електронен път. В отговор на връченото искане са представени:

процесните фактури; приемо-предавателни протоколи, съдържащи печати и подписи, но без информация за лицата, които са ги подписали; вторични счетоводни регистри; свидетелство за регистрация на касов апарат; касови бонове; фактури, издадени от предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК]; писмени обяснения, съгласно които доставките са извършени със собствен и нает персонал; фактурите са разплатени в брой.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е констатирал, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма] през периодите на тяхното издаване. По отношение на притежаване на кадрова обезпеченост е констатирано, че в дружеството има назначени 5 лица на трудови договори на длъжности „технически ръководител строителство“, „общ работник строителство“, „шофьор“ и „експерт търговия“, предвид характера на основната икономическа дейност на дружеството – доставчик. Няма данни за подадена справка по реда на чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми на физически лица по извън трудови правоотношения. Констатирано е, че от дружеството не са представени и документи, удостоверяващи собственост или наемни отношения за стопанисван обект – магазин, склад и т. н., както и че не са декларирани обекти, от които осъществява дейност. Установено е, че след издаване на процесните фактури, дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, като дружеството е със задължения към републиканския бюджет в особено големи размери.

От [фирма] са представени фактурите, придружени с приемо-предавателни протоколи, касови бонове и счетоводни регистри, но не са представени документи, от които да е видно от къде са закупени стоките, как са транспортирани /маршрут, МПС, с което осъществен превозът/, в кои МПС са вложени закупените стоки/материали, както и от кого и къде впоследствие са извършени услугите по монтаж.

Констатациите относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура №1157/31.10.2016 г., с предмет на доставка „гуми- 6 бр.“, издадена от [фирма], с начислен ДДС в размер на 850,80 лв. се градят върху представени от дружеството фактура, приемо-предавателен протокол, вторични счетоводни регистри, свидетелство за регистрация на касов апарат, касов бон; копие на фактура, издадена от предходен доставчик [фирма], писмени обяснения, съгласно които доставките са извършени със собствен и нает персонал; фактурите са разплатени в брой.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е констатирал факти и обстоятелства, идентични с тези за доставчик [фирма]. По отношение на кадровата обезпеченост е посочено, че назначените лица по трудови договори са „ръководител транспорт“ и „счетоводител“.

По отношение на представените документи от ревизираното лице също са изложени констатации, идентични с тези за предходния доставчик.

Идентични са и констатациите по отношение на доставките по 10бр. Фактури с предмет „резервни части и консумативи за МПС „ и 2 бр. Фактури с предмет „авансово плащане за ремонт и доплащане за ремонтни дейности“, издадени от [фирма], с начислен ДДС в общ размер на 14 460,53 лв.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е констатирал факти и обстоятелства, идентични с тези за доставчиците [фирма] и [фирма]. По отношение на кадровата обезпеченост е посочено, че назначените 4 лица по трудови договори са с квалификация „общ работник

поддържане на сгради“, „шпакловчик“, „работник строителство“.

В отговор на връченото му искане от ревизираното лице са представени: процесните фактури, договор за доставка на резервни части от 28.10.2016 г., приемо-предавателни протоколи към фактурите, касови бонове, данни с препоръчителни сервизни интервали за смяна на масла и филтри, гуми, ремъци и ходова част и документи, удостоверяващи, че е извършена смяна на резервни части и консумативи, но без да е конкретизирано МПС, за което се отнася.

При анализ на така представените документи, ревизиращите органи приемат, че не може да се установи къде е извършен монтажа на частите/консумативите, доколкото на всички тях е посочено само „гараж“. Т. е. няма данни за местонахождението на този гараж, чия собственост е същият, кое е конкретното физическо лице, извършило ремонтните дейности и кой от страна на [фирма] е удостоверил качеството и приемането на извършените ремонтни дейности.

Направен е извод, че не са представени доказателства за наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост, респективно реално изпълнение на доставките по смисъла на чл. 6/чл. 9 от ЗДДС, за които да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Отричането на данъчното предимство за жалбоподателя е обусловено с презумпцията за знание от страна на [фирма], че участва в злоупотреба с данък, доколкото е участник в доставката, която реално не се е състояла.

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 конкретния казус, най-общо процесните доставки могат да се обособят в три групи: на родово определени вещи, на услуги и авансови плащания по договори.

Понятието „доставка“ е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, 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.

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. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да бъде удостоверен разход при получателя за закупуването ѝ респ. приход при доставчика или да бъдат представени доказателства за влагане на получената стока в облагаемата дейност на 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.

В случая, няма спор, че ревизираното дружество за осъществяване на основата си дейност е ползвало тежкотоварни МПС, което предполага необходимостта от ремонт и влагането на резервни части и консумативи, а се оспорва обстоятелството дали в действителност ревизираното лице е получател на процесните резервни части, гуми и консумативи. Настоящата инстанция счита, че при ревизията са извършени редица

процесуални действия, които установяват факти и обстоятелства в съответствие с възприетия от органите извод за липса на реална доставка по спорните фактури.

Въпреки че по преписката са представени приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаването/приемането на процесните стоки, то същите не установяват как, къде и от кого са предадени, респективно приети процесните стоки. Отделно, последните съдържат печати и подписи, но не съдържат информация за лицата, които са ги подписали, нито в какво качество са подписани тези документи. Освен това, въпреки че при извършената им насрещни проверки от декларираните преки доставчици /с изключение на [фирма]/ са представени документи като фактури, касови бонове, вторични счетоводни документи и фактури за произход на стоките, то в случая липсват доказателства за притежавана ресурсна обезпеченост, с която евентуално биха могли да бъдат осъществени процесните доставки. Посочените във фактурите доставчици не ангажират доказателства за стопанисвани от тях складови бази или магазини. Основен предмет на дейност на посочените доставчици, установено служебно от ответника са дейности в сферата на стоителството .

Константната съдебна практика е категорична ,че представянето само на фактура от страна на претендиращия право на данъчен кредит не е предпоставка за неговото законосъобразно упражняване.

По делото липсват извлечения от относимите счетоводни сметки на доставчиците /сметка 501/, както и дневни отчети,които да послужат за проследяване и съпоставка на постъпленията по касата, не са представени доказателства за транспортирането на процесните стоки .

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. Липсата на описи ,както е предвидено във фактурите лишава съдът от възможност да определи по отношение на кои стоки е постигнато съгласие за прехвърляне на собствеността т.е за отделянето им от рода . Наличните по делото приемо-предавателни протоколи не осигуряват в достатъчна степен индивидуализиране на стоките.

Във връзка с установяване на обстоятелството, относно наличие или липса на доставка на стока 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.). Такива доказателства в настоящият казус не се установиха ,включително и от вещото лице по изслушаната експертиза по делото .

Предвид гореизложеното, настоящата инстанция приема, че не са представени доказателства оборващи изводите на ревизиращите за липса на реално изпълнение по спорните доставки респ.че стоките са получени именно от тези доставчици –

[фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма]

Относно доставките на услуги –ремонт ,важи правилото ,че услугите представляват фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: 1/ установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика;

2/ такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на

остойностяване, като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчик във връзка с извършване на услугата и др. Реалността на извършените услуги се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Това произтича от разпоредбата чл.12, ал.1 от ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

От представените документи не се установява и същите не са достатъчни за формиране на извод за реалност на доставките, тъй като не е установено, че услугите са осъществени , именно от процесните доставчици. В тази връзка , за да е изпълнено условието за реалност на доставката, доставчикът следва да разполага с необходимия ресурс - материален и трудов/ за изпълнение на услугата. В настоящия казус безспорно се установи ,че горепосочените доставчици не отговарят на тези условия.

Приспадането на вписаното във фактурите ДДС ползва жалбоподателя, поради което в негова тежест е да установи, че отговаря на изискванията на закона за пораждане и ползване на това право.

Предвид гореизложените факти и обстоятелства, правилно органът по приходите е констатирал, че за спорните фактури, издадени към жалбоподателя, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит липсват доказателства, удостоверяващи наличието данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС и на реално получени облагаеми доставки, по смисъла на чл.9, ал.1 от ЗДДС.

Неоснователно е позоваването на касатора на съдебна практика на Съда на Европейския съюз (решение по съединени дела C-80и C-142/11), тъй като в главните производства по тези дела реалността на доставките е била установена. Трайната практика на СЕО и СЕС приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит получателят следва да

разполага с фактури за доставка, която е реално осъществена. В този смисъл е решението по дело С-152/02 на СЕО и т. 49 от решението по дело С-285/09 на СЕС. Позоваването на практиката на СЕО 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 проц. представител на жалбоподателя / в писмената му защита/ 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.

По отношение на фактурите с предмет „авансово плащане за ремонт“, 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 СЕО 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 СЕО. 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 й 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. Както беше вече изложено, в настоящият казус, не се доказва реалното осъществяване на доставка от страна на процесните доставчици т.е. не е доказан юридическият факт на доставката, обуславящ дължимостта на авансовото плащане. 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. 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.

С назначената по делото ССЧЕ не се опровергават констатациите от РД и РА, нито пък представените от жалбоподателя доказателства към жалбата му могат да се съотнесат към процесните фактури, предвид липсата на достатъчно конкретизиран предмет на същите, поради което обжалвания пред настоящата инстанция Ревизионен акт № Р-22221418003417-091-001/28.12.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и В. В. В. – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 452/18.03.2019 г. на Директор Дирекция „ОДОП“ С., с който не им е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 26 972,42 лв., от които данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 22 400,94 лв. По доставки извършени от [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за дан. период от м. 10.2016 г. до м. 02.2017 г. и начислените лихви за забава в размер на 4 571,48 лв. Е правилен и законосъобразен.

При този изход от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на ответника юрисконсулско възнаграждение в размер на 1339 лв.

Водим от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], чрез А. Г. Г., в качеството ѝ на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221418003417-091-001/28.12.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и В. В. В. – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 452/18.03.2019 г. на Директор Дирекция „ОДОП“ С., с който не им е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в

общ размер на 26 972,42 лв., от които данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 22 400,94 лв. По доставки извършени от [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за дан.период от м. 10.2016 г. до м. 02.2017 г. и начислените лихви за забава в размер на 4 571,48 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], чрез А. Г. Г., в качеството ѝ на управител, да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП сумата 1339лв / хиляда триста ,тридесет и девет лева/ -юрисконсулско възнаграждение

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

СЪДИЯ: