

РЕШЕНИЕ

№ 7413

гр. София, 30.11.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 09.11.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева и при участието на прокурора Стоян Димитров, като разгледа дело номер **4704** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-2206-1401203-091-01/05.01.2015г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №529/09.04.2014г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя ревизионния акт е постановен в нарушение на материалния и процесуалния закон. Във връзка с настоящата жалба,отбелязва, че по повод същия, а не подобен казус - определяне на режима на превоз на Т. с водач по фериботната линия О.-Б. е приетото Решение № 6794 от 11.12.2012 г. по адм. дело № 5732 по описа за 2012 г. на Административния съд - С. град, потвърдено с Решение № 9104 от 06/30/2014 на ВАС, по които е отсъдено, че „доставките на услуги, осъществявани от жалбоподателя чрез фериботния кораб по превоза на Т.,Т. с ремарке и камион следва да се третират за нуждите на ЗДДС по реда на чл.29 ал.2 във вр. ал.1 от същия закон, т.е. с нулева ставка.

Жалбоподателят твърди, че ревизиращият екип неправилно е приел, че не са предоставени данни относно счетоводството на дружеството. Относно определените задължения по ЗДДС, ревизиращите игнорирайки фактите и представените документи, на база неотнормирани към конкретната доставка разсъждения, не признават извършените доставки от [фирма] и [фирма], като цитират разпоредбата на чл. 70

ал.5 от ЗДДС. Освен това, неправомерно е начислен ДДС в размер на 20% по фактурите издадени от румънския оператор „S. S. SA" на фериботния комплекс О.-Б.. Разходите за пътни такси, ферибот и др. са част от цената по извършения транспорт. Всички разходни документи по извършените курсове се съхраняват в счетоводството на дружеството и ревизиращите са могли да се запознаят с тях. Органите издали оспорвания акт не са разгледали по същество представеното възражение срещу Р. доклад и са преписали същите неправилни изводи.

Ревизиращите правилно са определили фактите и обстоятелствата, за получените услуги от „S. S. SA" за превоз с ферибот, но не са тълкували правилно смисъла на чл. 29, ал. 1 от ЗДДС. Поради това са извели грешен извод за дължимост на данък 20%, на основание чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС във връзка с чл.86 от ЗДДС, в размер на 13063,37 лв. върху доставките на транспортни услуги - фериботни превози на Т. на обща стойност 33396,00 евро /65316,89 лева/, получени от „S. S. SA" и документирани с описаните инвойс-фактури.

Издадени са на касови бележки от „S. S. SA", за извършени услуги по транспорт на пътник (водач на Т.) и неговия багаж (камион, Т.), които следва да се считат за една услуга по превоз по смисъла на чл.29 от ЗДДС. Правилно е да се приложи тази разпоредба, която се явява специална спрямо тази на чл.22 от ЗДДС. Последният не третира фериботната услуга. Същото е потвърдено и в съдебни решения на САС и на ВАС, по дела на [фирма] срещу НАП. Съдът е постановил, че превозът на пътници и на МПС с ферибот е една обща доставка, а приемането на противното би нарушило принципа на данъчния неутралитет, понеже би се достигнало до двукратно облагане. От доказателствата по въпросното дело е видно, че предмет на процесните доставки са фериботни услуги по транспортиране на пътник (водач на МПС) и МПС, като последното не е предмет на отделна транспорта услуга, отделно от пътника-водач на това МПС. При преценката на законосъобразността на тази разпоредба, съда е обсъдил заповед № 1621 от 18.09.2001 г. на ИА "Морска администрация", издадена в изпълнение на Наредба № 8/2001 г., въз основа на която заповед българския оператор на ферибота, извършващ същата услуга, осъществява дейността си. Цитираната наредба препраща към споразумение между Министерство на транспорта на Б. и Министерство на транспорта на Румъния за превоз на М. и на пътници с кораби между граничните пунктове по българо-румънския участък на р.Д. (обн., ДВ, бр.28/4.04.2001 г.). В това споразумение с характер на международен договор, ратифициран и обнародван, са разграничени видовете превоз -такъв на пътници и техния багаж, и такъв на товарни и пътнически превозни средства, които задължително трябва да бъдат с придружител. Това е така, с оглед спецификата на транспорта чрез ферибот на превозни средства, като обикновено това е водачът им. Отново с оглед на тази специфика съдът е съпоставил нормите на чл.200-202 от К. и чл.367 от ТК, като за превоза на багаж се прилагат съответните правила за превоз на товари. Съдът се е аргументирал и с договора (трудов или граждански), сключен между товародателя и лицето, което е правоспособен водач и което съпровожда превоза, заедно с документите за стоките, които също се превозват, като тези документи не се предоставят на превозвача. Според него в това се състои другата специфика на превоза с ферибот, като се е позовал и на чл.101 и чл.102 от К..

За ревизирувания период [фирма] е приспадал данъчен кредит по фактури издадени от [фирма] по договор за телевизионна реклама от 12.03.2010г. Описано е, че не са представени документи от предходен доставчик, но не са представени доказателства

такива да са искани. Не му е направена и насрещна проверка. Относителността на доказателствата към релевантните за правото на данъчен кредит обстоятелства касаят само и единствено доставките на прекия доставчик към ДЗЛ, като ирелевантно е поведението на предходните доставчици, техните задължения към бюджета, в каквато насока е и трайната практика на ВАС.

Относно установените факти и обстоятелства и непризнаването на получените доставки от [фирма]. За ревизирия период [фирма] е приспадало данъчен кредит по фактура за закупен мобилен телефон, с който е бил награден служител на фирмата за добро представяне през 2011г. Телефонът е закупен от магазин за мобилни телефони, въпросният служител не работи вече във фирмата, но при извършването на насрещната проверка, ревизиристите е трябвало да проверят дали издателя на фактурата е продавал мобилни телефони, каква е била основната му дейност, имал ли е магазини и други обстоятелства, относно доказването на възможността му да продаде въпросния мобилен телефон.

В хода на съдебното производство, в проведените две /насрочени три/ съдебни заседание жалбоподателят не изпраща представител. Въпреки изрично дадената му възможност не проявява активност и не прави никакви доказателствени искания.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт Н. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/№ 1401203/12.02.2014 г., връчена на 18.02.2014 г. Възложено е извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди: от 01.03.2010 г. до 31.12.2013 г., като е определен 3 /три/ месечен срок за изпълнение. Заповедта е изменена със ЗВР № 1403565/29.04.2014 г., в резултат на което е променен състава на ревизириания екип.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е удължен със ЗВР № 1404027/19.05.2014 г., като е определен нов срок приключване на ревизията до 18.07.2014 г.

Със Заповед № 1400467 от 14.07.2014 г. административно производство е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, поради открита процедура за административно сътрудничество в съответствие с чл. 7 от Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 07.10.2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност. Производството е възобновено със Заповед № Р-2206-1401203-143-01 от 15.09.2014 г., като от същата дата продължава да тече срокът за извършване на ревизията. Всичките заповеди са издадени и подписани от Т. И. Т. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., съответно са връчени на декларириания електронен адрес или на упълномощено за целта лице.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№ Р-2206-1401203-092-01/06.10.2014 г. връчен на 06.11.2014 г. по реда на

чл. 32 от ДОПК. На 17.11.2014 г. е постъпила молба за удължаване срока по

чл. 117, ал. 5 от ДОПК, поради проблем със счетоводната отчетност. С Уведомление № Р-2206-1401203-РУС-01/20.11.2014 г., срокът е удължен до 20.12.2014 г. Срещу

констатациите, отразени в РД е направено писмено възражение с вх. № 53-03-2565/22.12.2014 г.

Ревизията приключва с РА № Р-2206-1401203-091-01/05.01.2015 г., издаден от Т. И. Т., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и В. С. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. Възражението е прието за неоснователно.

РА е потвърден изцяло с решение №529/09.04.2015г. на Директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП в оспорената част на установения резултата по ЗДДС за данъчни периоди от м.03.2010г. до м. 06.2013г. и м. 09.2013г.

Жалбоподателят оспорва допълнително установените задължения по ЗДДС вследствие на допълнително начислен данък в размер на 13 063,37лв., непризнат данъчен кредит в размер на 14 233,17лв., както и начислените лихви за забава в размер на 12 048,69 лв. за данъчни периоди: от м.03.2010 г. до м.06.2013 г. и м.09.2013 г. В останалата част РА не се оспорва и е влязъл в сила.

Процесната ревизия е първа за спорния период.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

През ревизираните периоди задълженото лице е извършвало транспортни услуги в страната и чужбина. Дружеството разполага с товарни автомобили, назначени лица на длъжност „шофьор на товарен автомобил” и валиден международен лиценз за превоз на товари № 1206 издаден от Изпълнителна агенция „Автомобилна Администрация”. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № 53-06-625/08.04.2014 г., с което е изискано представяне на търговски и счетоводни документи относно ревизирания период. С искането е поставен въпрос касаещ декларираните получени доставки от европейски контрагенти по данни на информационната система V. включително за „S. S.” SA с V. R., които не са намерили отражение в отчетните регистри по ЗДДС /СД и дневници за продажбите/ водени от ревизираното лице. В искането изрично е записано и да се представят налични доказателства свързани с конкретно изброени доставчици, между които [фирма] и [фирма]. В отговор на връченото искане ревизираното лице е ангажирало с писмо вх. № 53-06-625/09.05.2014 г. единствено счетоводни регистри - оборотни ведомости с аналитични партии за доставчици и клиенти касаещи ревизирания период и дневник на сметка 503 – разплащателна сметка.

Предоставянето на счетоводни регистри без каквато и да било търговска документация е прието от приходните органи като основание за облагане по особения ред - документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват /чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК/. До ревизираното дружество е изготвено Уведомление с изх. № 53-03-625/12.06.2014 г. по реда на чл. 124, ал. 1 от ДОПК, за това че данъчната основа за определяне задълженията му по ЗДДС, ще бъде определена по чл. 122 от ДОПК. С ИПДПОЗЛ е поискано попълването на декларация по утвърден образец за установяване на имущественото и финансово състояние при констатиране на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 за ревизираните периоди.

С ИПДПОЗЛ изх. № 53-06-625/12.06.2014 г. повторно са изискани документи

издадени от „S. S.” SA с V. R., както и доказателства за получените доставки по конкретно изброени фактури издадени от [фирма] и [фирма]. Упълномощеното лице /Л. Ш./ е отказал да получи уведомлението и искането, което е удостоверено с подписите на две лица - връчител и свидетел.

Открита е процедура за административно сътрудничество в съответствие с чл. 7 от Регламент (ЕС) № 904/2010 г. на Съвета от 07.10.2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност. Получени е отговор S. с референтен № V. BG 015534 RO 2307 20140626 G.. От извършената проверка е установено, че „S. S.” SA с V. R. е предоставил на българския данъкоплатец услуги /фериботен превоз на Т. композиция и водач през река Д. от Б., Румъния до О., Б./. Издадени са 363 фактури на обща стойност 33 396,00 Е., съдържащи информация за регистрационен номер на МПС, включително имената на водача. Задълженията в размер на 92,00 Е. за Т. композиция и 3,00 Е. за водач по всяка от фактурите е изплатено в брой на касата на пристанище Б., Румъния.

При така очертаната фактическа обстановка - ангажираните от румънския данъкоплатец фактури за фериботен превоз и данните във V. системата за декларирани услуги с място на изпълнение Р. Б. от „S. S.” SA с V. R. към [фирма] с V. В. приходните органи са приели, че данъкът е изискуем от получателя съгласно разпоредбата на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС във връзка с чл. 21, ал. 2 и чл. 22, ал. 3 от същия закон. Предвид изложеното за ревизираното лице е съществувало задължение да начисли данък с протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, които да се отразят в дневника за продажбите и СД за съответния данъчен период. В обобщение с РА на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е начислен данък в размер на 13 063,37 лв. по всяка от фактурите, подробно изброени в табличен вид /стр. 8-14 от РД/, включително е начислена лихва за забава, предмет на оспорване.

2. На следващо място с оспорвания РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 14 233,17 лв. по фактури № 76/12.03.2010 г. и № 78/19.03.2010 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и по фактура № 212/19.12.2011 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Въз основа на анализ на събраните доказателства и констатациите от извършените насрещни проверки на изброените доставчици е направен извод за липса на реално осъществени доставки.

Предприети са процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, като на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците. В хода на проверките са изготвени и връчени ИПДПОДЗЛ. Резултатите от насрещните проверки са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

2.1. За доставчика [фирма] е установено, че предмет на фактурите са авансови плащания за телевизионна реклама по договор от 12.03.2010 г. С придружително писмо вх. № 53-03-625/20.04.2014 г. в ТД на НАП са постъпили следните доказателства. Договор от 12.03.2010 г. подписан от Т. М. – едноличен собственик и управител, към датата на сключването му с предмет - изготвяне на рекламен клип за срок до 01.04.2010 г., включително организация и следене за излъчването на рекламният клип в програмата на телевизионен кабелен оператор RN „Канал 0“ за срок от 01.04.2010 г. до 30.04.2010 г. В програмата на кабелният оператор е поставено условието да бъдат осъществени 350 излъчвания. Определено е възнаграждение в размер на 84 000,00 лв. с включен ДДС, което е дължимо авансово в брой. В

изпълнение на договореното са съставени фактури № 76/12.03.2010 г. и № 78/19.03.2010 г., отразяващи получени авансови плащания в брой. Приложено е свидетелство за регистрация на ФУ, дневни финансови отчети и дубликати на служебни бонове. Прекият доставчик е превъзложил услугите на [фирма] с ЕИК[ЕИК], като за целта е сключил идентичен договор за телевизионна реклама, разписан от управителя на дружеството А. Д.. Представени са две фактури, отразяващи плащания, фискални бележки и счетоводни регистри.

След обстоен анализ на всички представени доказателства, органът по приходите е констатирал, че липсват преки и косвени доказателства за изпълнение на договореното - изработка на рекламен видеоклип и излъчването му в ефира на кабелен оператор RN „Канал 0“. Липсват доказателства за авторството и съдържанието на рекламните клипове, кога и от кого са изработени, какво е тяхното съдържание и времетраене. От ревизираното дружество не са представени сертификати, удостоверяващи излъчване на рекламите за съответните периоди.

2.2. За доставчика [фирма] е установено, че предмет на фактурата е мобилен апарат. От ревизираното лице не са ангажирани доказателства въпреки двукратното им изискване с ИПДПОЗЛ. Проверяваното лице не е ангажирало доказателства досежно реалността на доставката въпреки връченото му ИПДПОЗЛ.

Въз основа на така очертаната фактическа обстановка е прието, че за всички процесни доставки, коментирани по-горе, не са налице доказателства за реално предаване на стока или извършване на услуга по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС, респективно за настъпване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от същия закон. Предвид това с РА не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 14 233,17 лв. по фактурите, издадени от гореописаните доставчици поради неизпълнение на чл.68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадено е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. Не се установяват основания за нищожност на РА. Спазен и правилно приложен е материалният закон.

На първо място следва да се разгледа въпроса дали са били налице основанията по чл.122, ал.1, т.5 от ДОПК за извършване на ревизия по особения ред. Същият текст дава правомощия на органа по приходите да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 от чл.122 ДОПК основа, когато е

налице следното обстоятелство: документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване.

Видно е от събраните доказателства следното: С Искането за ПДПОЗЛ от 08.04.2014г., (връчено по електронен път и потвърдено на 09.04.2014г. – лист 479 от преписката), тъй като са били установени декларираните доставки, извършени от чуждестранни лица (в това число и от S. S. SA, Румъния), без същите да намерят отражение в отчетните регистри на ревизираното лице по чл.124 от ЗДДС и справките – декларации по чл.125 ЗДДС за ревизирувания период е поискано от [фирма], при условие, че е получател на доставки от този доставчик да представи писмени обяснения/ документи за основанието за невключване на същите в отчетните регистри и СД. Изискани са, ако ревизираното лице разполага с документи по получените доставки да представи същите за анализ. Изискано е да се представят и налични доказателства за извършени доставки от български доставчици [фирма] и [фирма]. С вх. № 53-03-625/09.05.2014г. ревизираното дружество е представило само извлечения от счетоводните си регистри, без каквито и да било първични счетоводни документи като фактури, протоколи за В., касови бонове, приемо – предавателни протоколи, също ако има договори, товарителници и др. п. Поради това, неоснователни са направените в жалбата възражения, че ревизиращите не са изискали документите, на чиято липса основават констатациите си. Правилно е прието от органите по приходите, че е налице хипотезата на чл.122, ал.1, т.5 от ДОПК и данъчната основа за определяне на задълженията по ЗДДС следва да бъде определена по чл.122 от ДОПК. На основание чл.124 от ЗОПК е изготвено уведомление с изх. № 53-03-625/12.06.2014г. до ревизираното лице, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по предвидения в чл. 122 ред и повторно ИПДПОЗЛ от същата дата, възпроизвеждащо по съдържание Искането за ПДПОЗЛ от 08.04.2014г., като е определен срок за представяне на доказателства и за вземане на становище. На 24.06.2014г. упълномощено от [фирма] лице е отказало да получи екземпляр от искането, което е удостоверено с подписа на връчителя и един свидетел. Не са били представени исканите документи и с възражението срещу РД, нито с жалбата по административен ред срещу РА, нито са приложени в хода на съдебното производство, поради което е обоснован извода на ревизиращите, че такива документи липсват.

1. По отношение на предоставените фериботни услуги от румънското дружество S. S. SA, по които при ревизията е начислен данък 20% в размер на 13063,37лв.

При извършената по време на ревизията проверка – справка във V. се е установило, че румънският данъкоплатец S. S. SA е декларирал вътреобщностни доставки на услуги, получени на територията на РБългария, които не са отразени като получени от българския данъкоплатец [фирма] за периода м.03.2010г. – м.12.2013г. в размер общо на 34 107 евро. В изпратената бланка за обмен на информация по чл.7,15,16 и 25-27 от Регламент 904/2010/ЕС Румънската приходна администрация е попълнила отговор (лист 105 от преписката), според който превоза по река Д. с ферибот, който осъществява S. S. SA се отнася за камиони, бусове, коли и др. транспортните документи, които се издават са товарителница и фактура. Документите се съставят на работното място на S. S. SA на пристанище Б., плащанията се извършват в брой на касата на фирмата на пристанище Б., когато се предоставя услугата и се съставя фактурата за нея. Във в фактурата се вписват име на получателя, ДДС номер, адрес на фирмата, име на шофьора, превозното средство, регистрационен номер и времето, когато камиона е транспортиран. Изпратени са от Румънската приходна администрация по опис всички 372 броя фактури за фериботен превоз от Б. до О., издадени от румънската фериботна компания на ревизираното дружество, като видно от тях е начислена отделна такса за Т. и отделна такса за шофьора. Не е начисляван ДДС.

Настоящия съдебен състав изцяло споделя направените в решението на Директора на дирекция „ОДОП“ правни изводи че, услугата предоставена от „S. S.“ SA с V. R., а именно фериботен превоз на Т. композиция и водач през река Д. от Б., Румъния до О., Б. е доставка на услуга с място на изпълнение на територията на Б. по смисъла на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и не следва да се третира като доставка по превоз на пътници по глава трета от ЗДДС, както смята жалбоподателят.

В разпоредбата на чл. 29, ал. 1 от ЗДДС е регламентиран като облагаема доставка с нулева ставка превозът на пътници, като в ал. 2 е посочено, че за превоз на пътници се смята и превозът на стоки и МПС, когато са част от багажа на пътника. В § 1, т. 55 от ДР на ЗДДС е дадено определение на личен багаж по смисъла на ЗДДС. Нито по смисъла на легалната дефиниция за „личен багаж“, нито по същината на обекта на фериботната услуга може да се тълкува, че Т. – композицията или камионът, като МПС могат да представляват част от багаж на неговия шофьор. В нормата на чл.29, ал.1 и ал.2 от ЗДДС основният обект на превоза е пътникът, а вещите – стоки и МПС го съпровождат, поради което те се приемат за негов багаж. Процесните доставки се отнасят до превози чрез ферибот на Т. композиции, с които се превозват различни товари, както и водачите на тези товарни превозни средства. Основната доставка се явява превозът на Т. – композицията, която е пътно превозно средство, самото то превозващо товар, а превозът на водача

му се явява съпътстваща доставка, с оглед необходимостта от управление на превозното средство при качване и слизване от ферибота. Ето защо и цената за превоз на шофьора е несъизмеримо по-малка от цената за превоз на камиона.

Допълнителен аргумент, в полза на тълкуването, че фериботният превоз на Т., превозващ стока и неговия шофьор не е международен транспорт на пътници по Глава III от ЗДДС, противно на разбирането на жалбоподателя е изискването на чл. 22 от Правилника за прилагане на ЗДДС, според който за доказване на международен транспорт на пътници по чл. 29 от закона доставчикът на услугата следва да разполага със следните документи: 1. лиценз за извършване на международен превоз на пътници (същият се издава по реда на Закона за **автомобилните** превози и Наредба № 11 от 31 октомври 2002 г. за международен **автомобилен** превоз на пътници и товари) и 2. документ, удостоверяващ извършен международен превоз на пътници, в който е посочен идентификационният номер на превозното средство, с което е извършен превозът. От тук следва, че нулевата ставка по чл. 29 от ЗДДС е изключена и неприложима по отношение на фериботния превоз на Т.. Съгласно чл. 125, ал. 2 от ЗДДС - регистрираното лице, което е извършило за данъчния период В., доставки като посредник в тристранна операция или доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка, заедно със справка-декларацията по ал. 1 подава и V. -декларация за тези доставки за съответния данъчен период. Ето защо и Румънското дружество, прилагайки аналогично своя данъчен закон, също възпроизвежда европейските норми - Директива 2006/112/ЕО, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ, L 44 /11 от 20 февруари 2008 г.) е декларирано във V. системата процесните доставки на услуги с място на изпълнение Б. и получател [фирма] с V. В., като не е начислило ДДС в издадените от него фактури.

На следващо място ЗДДС в чл. 128 изрично урежда, че когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, се приема, че е налице една основна доставка. В случая, видно от представените от румънското фериботно дружество фактури цената на превоза на Т. – композицията и цената за превоза на шофьора са отбелязани отделно, на отделен ред. Това според настоящата инстанция не изключва приложението на чл. 128 ЗДДС, тъй като е направено единствено с цел формално да се прецизира каква конкретна сума се плаща за превоза на камиона и каква за шофьора, тъй като в някои от случаите, камионът е придружаван не от един, а от двама шофьори и това удвоява таксата за шофьор, посочена на отделен ред във фактурите. Независимо обаче как са изписани във

фактурата цените на двете услуги – основната и съпътстващата, съгласно спецификата на фериботния превоз румънското дружество не предлага и е невъзможно да предлага услуга превоз на камион без да е придружена от превоз на шофьора му. Ето защо, както чл.128 ЗДДС регламентира, данъчният режим на съпътстващата доставка, която е необходимо условие за извършване на основната доставка се определя от данъчния режим, предвиден за последната такава. В случая платените такси по 3 евро за всеки шофьор следва да се третират от гледна точка на ДДС по начина, по който се третират таксите за превоза на Т. – композиция. Или за целите на данъчното облагане се приема, че е налице една обща, основна доставка.

Доколкото услугите по фериботен транспорт на стоки по река Д. (които стоки са превозвани с Т., управляван от шофьор) са извършени в рамките на ЕС, то мястото на изпълнение на тази доставка на услуга ще се определя по общия ред, уреден в чл. 22, ал. 3 от ЗДДС. За този вид доставки мястото на изпълнение е където получателят е установил независимата си икономическа дейност по аргумент на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. За получателят [фирма] това е РБългария, следователно и мястото на изпълнение на фериботната услуга е тук. Поради това документираните фериботни превози попадат в обхвата на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Разпоредбата гласи, че когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при доставка на услуги - когато получателят е данъчно задължено лице.

Тъй като ревизираното лице не е изпълнило задължението да си самоначисли данък с протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, които да отрази в дневника си за продажби и СД за съответния данъчен период, правилно с обжалвания РА му е доначислен данък 20% в размер на 13063,37лв. по фактурите, издадени от S. S. SA на обща стойност 34 107 евро.

Горното не противоречи, а напълно кореспондира и с икономическата логика на облагането с ДДС, която предполага да се плати данък върху принадлежната стойност, която всеки един от икономическите субекти по веригата на реализация на дадена стока/услуга добавя.

Цитираното в жалбата съдебно решение на АССГ, потвърдено от ВАС (съдията докладчик го е подписал с особено мнение) е неотнормативно като фактология и като правни изводи към настоящия спор. Касае се за ревизия на самата фериботна компания, за превози, извършвани от територията на Б. до територията на Румъния, няма данни и не е изследвано получателите на фериботните услуги, къде са установили независимата си икономическа дейност и има ли ВОД, тъй като в ревизирания период (по ЗДДС е 2007г. – 2009г.) приложимите

разпоредби на чл.21 „Място на изпълнение при доставка на услуга“ и чл.22 „ Място на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки“ са били с други редакции.

Относно въпроса за признаване на правото на данъчен кредит върху самоначисления от получателя (в случая доначислен при ревизията) ДДС, който е обсъден в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ настоящата инстанция счита, че не следва да се произнася, тъй като това право не е било упражнено от [фирма] в ревизирания период при спазване на законово регламентирани процедури – Глава седма от ЗДДС. С оглед очертавания от ревизията предмет на спора е недопустимо съдът да се произнася служебно за признаване или непризнаване на неупражнено от ревизираното лице право.

2.1.Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 14 000 лв. по фактури № 76/12.03.2010г. и № 78/19.03.2010г., издадени от [фирма] на обща стойност 84 000,00 лв. с включен ДДС за авансово плащане по договор за телевизионна реклама от 12.03.2010г.

Ревизираното лице не е представило никакви първични счетоводни документи във връзка с описаните в СД като фактурирани и получени услуги - липсват дори фактурите. Копия са изискани и представени от доставчика [фирма], а също и посоченият във фактурите договор от 12.03.2010г. Представени са фактури от предходен доставчик [фирма] и копие на договор за телевизионна реклама от 17.03.2010г. с подизпълнителя, както и копия на фискални услуги за платени суми в брой.

Съгласно чл. 68, ал.1 и ал. 2 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчно събитие за облагаема доставка; осъществен от него внос; изискуемия от него данък като платец по глава осма. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

В чл. 86, ал.1 и ал.2 от ЗДДС е предвидено, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Като данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в

случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем (ал.2).

Съгласно чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, регистрирано лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. С тази законова разпоредба законодателят е регламентирал още веднъж като основно условие за наличието на право на приспадане на данъчен кредит фактът за реалността на доставката. Задължително условие за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит според чл.71, т.1 от ЗДДС е лицето да 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.

В случая ревизираното лице не е доказало, че отговаря на основното изискване по чл.71, т.1 ЗДДС - да притежава данъчните фактури, съставени в съответствие с изискванията на закона, по които претендира правото на данъчен кредит. Твърденията в жалбата, че такива са налични в неговото счетоводство не бяха доказани. Липсват и доказателства за реално осъществена доставка на телевизионна реклама - данни за изработването и излъчването на рекламния клип, неговото съдържание, изисквания от възложителя за оформление и изпълнение на клипа, физическите лица, които са го изпълнили технически. Поради липсата на доказателства за реално извършена доставка липсва и фактическо основание за извършените авансови плащания. С. в свое решение от 21.02.2006г. по дело С-419/02 г. по отношение на правото на данъчен кредит при авансовите плащания приема, че доставките на стоките и услугите са предмет на ДДС, а не плащанията във връзка с тях. В тази връзка и разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС обвързва правото на данъчен кредит за извършено от получателя плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка, отново от възникването в следствие на данъчно събитие по облагаема доставка.

Показателна и относима е изнесената в решението на директора на дирекция „ОДОП“ информация, че понастоящем едноличен собственик на [фирма] и предходния доставчик [фирма] е лицето С. И. Н., който е едноличен собственик и управител на повече от 70 дружества. Дружествата са deregистрирани по инициатива на орган по приходите, тъй като са генерирали задължения към бюджета в особено големи размери и е образувано наказателно производство /досъдебно производство № 304/2011 г. по описа на ГД Б. - МВР, пр. пр. № 4 – 4355/2010 г. по описа на СГП/ по повод установяване на измама и

данъчни престъпления по чл. 321, ал.3, вр. с ал. 2 от НК. Горните обстоятелства още веднъж поставят под основателно съмнение реалното осъществяване на фактурираните услуги по фактури № 76/12.03.2010г. и № 78/19.03.2010г., поради което РА в тази част е законосъобразен.

2.2 По фактура № 212/19.12.2011 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] е отказано право на данъчен кредит в размер на 233,17лв. за доставка на мобилен телефон.

Фактурата не е представена от ревизираното лице, не е представена и от доставчика при извършената му насрещна проверка. Връчено му е ИПДПОЗЛ изх. № 53-03-625/14.04.2014г., но в отговор не са предоставени никакви документи от лицето.

С мотивите, които вече бяха развити по т.2.1., относно отказа на право на данъчен кредит по фактурите с доставчик [фирма] следва да се потвърди РА и в частта, в която е отказан данъчен кредит по фактура № 212/19.12.2011 г., издадена от [фирма]. Освен това е налице още едно правно основание за отказ на данъчен кредит по тази фактура, предвид разяснението в жалбата, че закупеният от [фирма] мобилен телефон е бил предназначен за подарък на служител на ревизираното дружество, който след това е напуснал. Правото на данъчен кредит според чл.69, ал.1 ЗДДС възниква за онези доставки, стоките и услугите по които се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Очевидно не такова е било предназначението на закупения мобилен телефон, ако такъв действително е бил закупен той не е използван за целите на извършваните от [фирма] доставки, поради което право на данъчен кредит не следва да възниква.

Поради изложеното срещу РА, потвърден с Решението на директора на Д“ОДОП“ е законосъобразен, а жалбата следва да се отхвърли изцяло. При този изход на делото на ответника се дължи присъждане юрисконсултско възнаграждение в размер на 1340 /хиляда триста и четиридесет /лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 11-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ като неоснователна и недоказана жалбата на [фирма] срещу РА №Р-2206-1401203-091-01/05.01.2015г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №529/09.04.2014г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1340 /хиляда триста и четиридесет / лева.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: