

РЕШЕНИЕ

№ 1176

гр. София, 05.03.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 05.12.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **7250** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба А. М. Я. в качеството му на [фирма], [населено място], против Ревизионен акт (РА) № 1000069/26.03.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 1290/30.08.2010г. на директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва законосъобразността на определените му задължения по ЗДДС, произтичащи от отказ на правото на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] за ревизираните данъчни периоди. В тази връзка твърди, че правото на данъчен кредит по доставки, извършени след 01.01.2007г. не е обвързано от представянето на документи от предходни доставчици, а е обусловено от отношенията между прекия доставчик и получателя по конкретната доставка. Позовава се на постоянната практика на Съда на ЕС (решения по дело С-62/93 и С-147/98), съгласно която правото на данъчен кредит е съществен елемент от системата на ДДС, като това право има абсолютен характер и по принцип не може да се ограничава. На това основание според жалбоподателя при прилагането на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и тълкуването на понятието правомерно/неправомерно начислен ДДС следва да се държи сметка за тези основни положения. В тази връзка счита, че отричането на правомерността на начисляването на ДДС от доставчиците на други основания извън случаите, когато това е направено от нерегистрирано лице или по отношение на доставка, която е необлагаема или извън обхвата на ЗДДС е незаконосъобразно. Иска отмяна на ревизионния акт.

Конкретни съображения за наличието на материалноправните предпоставки за надлежно упражняване на правото на данъчен кредит са изложени в представената по делото молба от 05.12.2011г. на процесуалния представител на жалбоподателя.

Ответникът – директор на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Участващият в съдебното производство прокурор от Софийска градска прокуратура изразява становище за основателност на жалбата.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и извърши преценка на събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата на А. М. Я. в качеството му на [фирма], [населено място] е процесуално допустима – подадена е от надлежна страна срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред и не е отменен. При съдебното оспорване е спазен предвидения от закона преклузивен срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК. В тази връзка съдът съобрази, че ревизионният акт е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК с жалбата подадена от търговеца на 15.04.2010г. Броен от този начален момент 45 – дневния срок за произнасяне на решаващия орган изтича на 30.05.2010. Със споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК, подписано от страните в данъчния процес на 11.05.2010г. срокът е удължен до 30.08.2010г. Решение № 1290 е издадено на 30.08.2010г. и е връчено на 08.09.2010г. Поради това жалбата до съда от 21.09.2010г. се явява подадена в законовия срок.

При разглеждането ѝ по съществуващото на спора, съдът намира следното:

Ревизионното производство по отношение на А. М. Я. с [фирма] е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 900475/23.07.2009г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ при отдел „Контрол“ в ТД на НАП Б.. В обхвата на ревизията са включени задълженията на търговеца по ЗДДС за периода 01.04.2007г. - 31.12.2008г. във връзка с отменително Решение № 904/06.07.2009 г. на директора на Дирекция ОУИ С..

Със Заповед № 208/17.09.2009г. издадена от органа по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК на основание чл. 34, ал. 2 от ДОПК, ревизионното производство е спряно. Възобновено е със Заповед № 900755-В/27.11.2009г. и ЗВР № 900756/27.11.2009г., издадени от същия орган. Въз основа на ЗВР № 1000069/06.01.2010г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., срокът за извършване на ревизията е удължен до 06.02.2010г.

За резултатите от ревизионното производство е съставен Ревизионен доклад № 1000069/22.02.2010г. от В. С. и С. Г., съответно ст. инспектор по приходите и гл. инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място]. Докладът е връчен на жалбоподателя, като няма данни той да е упражнил правото си на възражения по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с издаването на оспорения Ревизионен акт /РА/ № 1000069/26.03.2010г., от В. И. С., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1000069/25.02.2010г. на органа, възложил ревизията.

С акта не е признат данъчен кредит в размер на 339 269,24 лв. на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС по доставки от [фирма], [фирма] и [фирма]. В резултат са установени задължения за ДДС в размер на 39 478,51 лева и лихви за забава 51 609,34 лева при

деклариран за периода данък за възстановяване в размер на 299 790,73 лева.

С ревизионния акт е отказано правото на данъчен кредит в размер на 294 123,25 лв. по девет броя фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди м.02.2008г., м.03.2008г., м.04.2008г., м.05.2008г., м.06.2008г. и м.07.2008г. Предмет на документирания стопански дейности са доставки на строителни материали - гипс картон, минерална вата, директни окачвачи, унифлот 25 кг, профили ЦД 60 и профили ЦД 28 и монтажно скеле.

В хода на ревизията доставчикът не е открит на декларирания адрес за кореспонденция след две посещения, осъществени от органа по приходи съгласно протокол № 2857/30.07.2009г. и протокол № 2869/07.08.2009г. Искането за представяне на документи и писмени обяснения № 13-23-01-41/30.07.2009г. до Е. С. ЕООД е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В тази връзка в ПИНП № 01-02-900475-01/02.09.2009г. са отразени данните от компютърната база данни на НАП, според която доставчикът е издал на [фирма] 8 броя фактури, които са включени в дневника за продажби за съответния данъчен период. Констатирано е също, че по отношение на Е. С. ЕООД е извършена ревизия за периода 12.12.2007г. – 30.09.2008г. В тази връзка към ревизионната преписка е приобщен РА № [ЕГН]/29.06.2009г. и Ревизионен доклад № 901713/24.04.2009г. на органите по приходите при ТД на НАП [населено място], обхващащи задълженията по ЗДДС на доставчика за процесните периоди на 2008г. Според мотивите на цитираните актове, извършените корекции в декларираните от дружеството резултати по ЗДДС засягат ползваното право на данъчен кредит, не и данъчната основа на извършените доставки и размера на начисления данък.

По доставките от [фирма] с ревизионния акт е отказано правото на данъчен кредит за м.08.2008г. общо в размер на 16 666,65 лв. по фактура № 32/12.08.2008г. с ДДС в размер на 6 666,65 лв. и предмет „услуга“ и фактура № 38/28.08.2008г. с ДДС в размер на 10 000,00 лв. и предмет „продажба на стоки“. В хода на ревизията този доставчик също не е открит на адреса за кореспонденция и искането за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките на ЕТ М. – Ат. Я. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Според удостовереното в съставения ПИНП № 01-02-900475-03/04.09.2009г. в дневника за продажби за м.08.2008г. на дружеството – доставчик са декларираните двете фактури, издадени на жалбоподателя. Дружеството няма назначени служители на трудов договор според справките в регистъра по чл. 62, ал.4 от КТ, няма посочени обекти. Според констатациите в ПИНП по отношение на доставчика се извършва ревизия по ЗДДС, обхващаща и данъчен период м.08.2008г., за резултатите от която е съставен РД № 903324/31.08.2009г.

По доставките от ПИК 2000 ЕООД с ревизионния акт е отказано право на данъчен кредит в размер на 28 579,34 лв. за данъчен период м.05.2008г по две фактури с предмет „строителни материали“. Насрещната проверка и на този доставчик е извършена като искането за представяне на доказателства е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Според ПИНП № 0102-900475-02/02.09.2009г. процесните фактури № 1491/28.05.2008г. и № 1499/30.05.2008г. не са включени в дневника за продажби на доставчика.

След преценка на събраните доказателства органите по приходите и ответника приемат, че не се установява реалното осъществяване на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, поради което са налице основанията по чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за отказ на правото на данъчен кредит.

В хода на съдебното производство е назначена съдебно – счетоводна експертиза. От

приетото по делото заключение на в.л. А. П. се установява, че фактурите издадени от Е. строй ЕООД, с изключение на ф-ра №242/12.02.2008г. са включени в дневника за продажби и СД за съответния данъчен период.

Заключението е изготвено след проверка на документите от данъчното досие на [фирма]. Според вещото лице фактурите, издадени от този доставчик за месеците 05.2008г., 06.2008г. и 07.2008г. са осчетоводени по дебита на сметка 411 „Клиенти" и по кредита на сметки 4532 „Начислен ДДС за продажби" и 702 „Приходи от продажби на стоки" според представените на експертизата справки за счетоводни записи и оборотна ведомост за периода 01.05.2008г. - 31.07.2008г., в която са отразени салдата на сметките 411, 4532 и 702.

По отношение на доставките от ПИК 2000 ЕООД вещото лице, посочва, че процесните фактури № 1491/28.05.2008г. и № 1499/30.05.2008г. са осчетоводени от доставчика по дебита на сметка 411 „Клиенти" и по кредита на сметки 4532 „Начислен ДДС по продажби" и сметка 702 „Приходи от продажби". Изводите са направени въз основа на представени на експертизата опис на сметка 4532 за м.05.2008г. и хронологичен опис на счетоводни документи за същия период. Фактурите са отразени в дневника за продажби на доставчика.

След проверка в счетоводството на ЕТ М. – А. Я. вещото лице е установило, че търговецът е извършвал последващи доставки със стоките, закупени от [фирма], [фирма] и [фирма] - през м.03.2009г. строителните материали са продадени на Ви – В. ЕООД като издадените в тази връзка фактури са осчетоводени по съответните счетоводни сметки, а приходът от продажбите е деклариран от търговеца в отчета за приходите и разходите за 2009 година като приложение към ГДД за 2009г.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства преписи от ревизионния акт и ревизионния доклад, издадени по отношение на Р. строй ЕООД. Според мотивите на РА /лист 96 от делото/, в данъчен период м.08.2008г. не са извършени корекции на данъчната основа на извършените доставки и начисления от доставчика данък, включително и поради липса на реално извършени доставки.

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал.2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт обхваща проверка за компетентност на органа – издател, спазване на предвидената от закона форма, процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Атакуваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т. 4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган /ЗОКО/ № К 1000069/25.02.2010г. на орган по възлагане на ревизии в кръга на правомощията му по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК.

При издаването му е спазена предписаната от закона писмена форма и изискванията за съдържание на чл. 120 от ДОПК.

При служебно извършената от съда проверка не се констатираха нарушения на процесуалните правила по ДОПК при провеждането на ревизията и събирането на доказателствата. Всички актове по образуване, спиране и възобновяване на ревизионното производство са надлежно връчени на ревизираното лице, като му е осигурена възможност за участие в административното производство. Извършени са насрещни проверки както на преките доставчици, така и на Ви В. ЕООД – последващ приобретател на процесните стоки, както и на М. Х. ООД, при когото според

декларацията на жалбоподателя от 10.12.2009г. се складира и съхраняват стоките. Ревизионният доклад е връчен надлежно, като ревизираното лице не е упражнило правото си на възражения по чл.117, ал. 5 от ДОПК.

Основният спор по делото касае материалната законосъобразност на оспорения ревизионен акт и по-конкретно приложението на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон при отказа на правото на данъчен кредит по доставките, фактурирани от Е. С." ЕООД, [фирма] и [фирма].

Материалноправните предпоставки за надлежното упражняване на правото данъчен кредит са уредени в чл. 68 и сл. от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал.1, т. 1 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. По силата на ал. 2 на чл. 68, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Съгласно чл. 25, ал. 5, /понастоящем ал. 6, в сила от 01.01.2010г./, данъкът става изискуем на датата, на която настъпва данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2, ал.3 и ал. 4 от същия закон.

В конкретния случай голяма част от процесните фактури документират доставки на стоки – строителни материали, поради което данъчното събитие настъпва в хипотезата на чл. 25, ал.2 от ЗДДС. Съгласно цитираната норма данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена. С оглед на това надлежното упражняване на правото на данъчен кредит предполага наличието на доставка на стока. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Съгласно общите правила на чл. 24 и сл. от ЗЗД правото на собственост върху родово определени вещи, каквито са и посочените във фактурите стоки се прехвърля в момента на индивидуализирането им.

Принципно вярно е застъпеното в жалбата становище, че правото на данъчен кредит според правото на ЕС, както и според националния закон е обусловено от размяната на престации и действията на страните по пряката доставка, като не е обвързано от документиранието на предходни доставки.

В процесния случай не са налице доказателства именно за прехвърляне правото собственост върху фактурираните стоки. Както се посочи по-горе, касае се до вещи, определени по своя род, строителни материали, като моментът на прехвърляне на правото на собственост върху тези стоки и настъпването на данъчно събитие за целите на ЗДДС е обусловен от тяхното индивидуализиране. По общите правила на по чл. 24, ал.2 от ЗЗД, приложими относно договора за продажба на стоки, индивидуализирането се извършва чрез отделянето, респективно предаването на стоките между продавача – доставчик и купувача – получател по доставката. В разглеждания случай както в хода на ревизията, така и в съдебното производство не са налице доказателства за предаване на фактурираните строителни материали от преките доставчици Е. строй ЕООД, Р. строй ЕООД и Пик 2000 ЕООД на жалбоподателя в данъчните периоди, в които са издадени съответните фактури и е упражнено правото на данъчен кредит. Не са представени складови разписки, приемо-предавателни протоколи или други документи, подписани от страните по доставката, които да удостоверяват индивидуализирането на материалите и тяхното предаване. Без доказателства за действителна размяна на престации между страните по фактурата, не може да се приеме, че е налице доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, която да е основание за начисляване на данъка. С

оглед на това данъкът по процесните фактури се явява неправомерно начислен и отказът на правото на данъчен кредит, съответства на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Действително в издадените ревизионни актове на преките доставчици – Е. строй ЕООД и Р. строй ЕООД за процесните данъчни периоди не са извършени корекции относно начислен данък, но предвид липсата на каквито и да било други доказателства за прехвърляне правото на собственост върху процесните стоки, не може да се приеме, че са налице реално осъществени доставки на строителни материали само въз основа на тези констатации. Още повече, че в хода на извършените им ревизии тези дружества не са открити на посочените адреси и исканията за представяне на доказателства, включително и относно извършените облагаеми доставки са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, без в действителност да е извършена проверка на счетоводството им, включително и на материалните запаси. В тази връзка съдът не кредитира заключението на вещото лице, че чрез издаването на ревизионните актове на преките доставчици процесните доставки са признати за реално осъществени. Тези изводи не се подкрепят от никакви други доказателства по делото. Както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство преките доставчици не се откриват на посочените адреси и не може да се направи проверка на притежаваните и осчетоводени материални запаси дали съответства по вид и количество на фактурираните на жалбоподателя.

Извършването на последващи доставки със стоки от вида на процесните в полза на Ви В. ООД не доказва размяната на престации между Е. строй ЕООД, Р. строй ЕООД и Пик 2000 ЕООД от една страна и жалбоподателя – от друга по спорните доставки. Още повече, че липсата на аналитичност във воденото счетоводство от ЕТ М. не позволява проследяване движението на придобитите през 2008г. материални запаси и дали същите стоки са продадени през м.03.2009г. Данни за това не се съдържат и в приложения по преписката ревизионен акт, издаден на Ви В. ООД, тъй като ревизията на това дружество обхваща период до м.12.2008г.

С оглед на изложеното се налага краен извод, че от събраните по делото доказателства не се установява наличието на доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради което за получателя – жалбоподател в настоящото производство не са налице материалноправните предпоставки за признаване правото на данъчен кредит.

По аналогични съображения следва да се приеме, че не се установява осъществяването на доставка на услуга по фактура № 38/28.08.2008г. издадена от Р. строй ЕООД. При доставки на услуги, според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие настъпва на датата, на която услугата е извършена. Съгласно разпоредбата на чл. 12 от ППЗДДС, услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват

условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. В конкретния случай по делото не са налице никакви доказателства за характера на документираната услуга и такива за нейното фактическо изпълнение от страна на прекия доставчик, резултатът, от което да е налице в патримониума на жалбоподателя. След като не е налице реално осъществена услуга, то данъкът по фактурата се явява неправомерно начислен и за търговеца – получател не възниква право на данъчен кредит.

Предвид всичко изложено не се констатираха основания за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт и жалбата на А. М. Я. в качеството му на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна. При този изход на спора и предвид направеното от ответника искане за присъждане на разноски, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 271.76 лева на основание чл. 161 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.2, т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно определените в ревизионния акт задължения - данък за внасяне и лихви за забава.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд, С. град, I отделение, 11 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. М. Я. в качеството му на [фирма], [населено място], против Ревизионен акт (РА) № 1000069/26.03.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 1290/30.08.2010г. на директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА А. М. Я. ЕГН [ЕГН] в качеството му на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” [населено място], [улица], сумата от 2 271.76 лева /две хиляди, двеста седемдесет и един лева и седемдесет и шест стотинки/ разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Съдия: