

РЕШЕНИЕ

№ 153

гр. София, 07.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в
публично заседание на 15.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Ани Андреева, като разгледа дело номер **1008** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № 2786 от 07.02.2011 г., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], чрез управителя Х. Й. Х., срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/01.07.2010 г., издаден от Р. С. Г. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с решение № 1946/17.12.2010 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 176 600,00 лв. за данъчни периоди 01.-11.2009 г. -31.12.2009 г., както и съответните лихви за забава в размер на 672,58 лв. по издадени фактури от [фирма] и [фирма], като иска същият да бъде отменен като незаконосъобразен в обжалваната му част. В жалбата се излагат мотиви, че на ревизиращите са представени всички изискани документи, които са достатъчни, за да се признае правото на данъчен кредит. Счита, че е доказана и последващата продажба на стоките. Излага съображения за наличие на реални доставки по процесните фактури. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ” - С., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № [ЕГН]/01.07.2010 г. е издаден от Р. С. Г. – старши инспектор по приходите в ТД

на НАП – С., в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност за периода 01.11.2009 г. - 31.12.2009 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1000437/02.02.2010 г., изменена със ЗВР № 1002868/7.04.2010 г., издадени от П. Г. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП - С.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 07.05.2010 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1002868/20.05.2010 г., връчен на упълномощено лице от дружеството-жалбоподател на 09.06.2010 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не е подало възражение срещу РД. Издаден е Ревизионен акт № [ЕГН] от 01.07.2010 г. от Р. С. Г. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1002868 от 21.05.2010 г. РА е връчен на упълномощено лице от дружеството на 16.07.2010 г. С вх. № 53-06-1250/03.08.2010 г., изпратена по пощата на 30.07.2010 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба до директора на дирекция „ОУИ”. Сключено е споразумение на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне на директора на ДОУИ до три месеца. С молба вх. № 23-22-1578/15.12.2010 г. на ДОУИ жалбоподателят е представил допълнителни доказателства към жалбата си.

С Решение № 1946/17.12.2010 г. на Директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по споразумението, РА № [ЕГН] от 01.07.2010 г. е потвърден. Решението е връчено на пълномощник на [фирма] на 22.12.2010 г., а жалбата до съда е подадена на 04.01.2011 г. - в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/01.07.2010 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 1002868 от 21.05.2010 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период [фирма] е извършвало търговска дейност. Няма декларирани обекти за извършване на дейността. Регистрирано е по ЗДДС, считано от 12.08.2009 г. по избор и е дерегистрирано, считано от 22.02.2010 г.

I. Непризнато право на данъчен кредит за периода 01.11.-30.11.2009 г. размер на 1 600,00 лв. по фактура № 200...3/04.11.2009 г., издадена от [фирма] /преименувано в хода на ревизията на [фирма]/ с ЕИК по Булстат[ЕИК], с предмет на доставката „услуги по договор”.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № 2200-1-100437/03.06.2010 г. на

ТД на НАП – [населено място]. Изготвено е Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № ВхК-21975/12.04.2010 г., за връчването на което са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, за което са съставени протоколи Кд-73 с № 1004353 от 23.04.2010 г. и № 1004695 от 03.05.2010 г., при които е установено, че на адреса за кореспонденция не се намира офис на дружеството, нито упълномощено лице. Поставено е съобщение на таблото, което е публикувано и в интернет по реда на чл. 32 от ДОПК с № К-21975-2 от 04.05.2010 г. Съобщението е изпратено и по пощата с обратна разписка.

Въз основа на така събраните доказателства, ревизиращите правят извод, че липсва доставка и данъчно събитие на въпросната сделка и извършват корекция на основание чл. 68 от ЗДДС.

От приетото по делото заключение от съдебносчетоводна експертиза се установява, че вещото лице е посетило адрес [населено място], [улица], който е посочен като седалище и адрес на управление на доставчика, като не е открило офис на дружеството или лице за контакт. От представените оборотни ведомости вещото лице е установило, че към 31.12.2010 г. нито една фактура за покупка на стоки не е платена от жалбоподателя, както и че нито една фактура за продажба не е платена от клиент на жалбоподателя. Получената фактура от [фирма] е осчетоводена при жалбоподателя като са дебитираны сметки 602-001 „Услуги по договор” и 453-001 „ДДС покупки” и е кредитирана сметка 401 „Доставчици лева”. Няма извършено плащане към доставчика, включително и към [фирма], както се е преименувал по-късно. Поради неоткриване на доставчика и липса на каквато и да е счетоводна информация по делото, експертизата не е отговорила на въпросите дали е издал процесната фактура, дали е включена в отчетните регистри по ЗДДС, дали данъкът е отразен като задължение към бюджета, дали извършването на доставката е отразено в счетоводството му и по какъв начин, получено ли е плащане на цената.

II. Непризнато право на данъчен кредит в размер на 175 000,00 лв. за периода 01.12.-31.12.2009 г. по 5 броя фактури, издадени от [фирма] с ЕИК по Булстат[ЕИК], с предмет на доставките стоки по опис.

На доставчика е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП № 2200-1-1000437-1/26.03.2010 г. на ТД на НАП С.. В същия е посочено, че лицето е регистрирано по ЗДДС, считано от 07.11.2009 г. и deregистрирано на 09.03.2010 г. по инициатива на данъчен орган. Във връзка с връчено ИПДПОЗЛ изх. № 1153-06-364/17.03.2010 г. са представени документи в законоустановения срок. Установено е, че процесните фактури са отразени в дневника за продажби. Не са представени сключени договори с [фирма] във връзка с доставките. Не са представени документи относно предмета на същите, отразен във фактурите като „стоки по опис”, не са представени описи и приложения към тях, както и налични документи доказващи реалността на доставките, споразумения, приемо-предавателни протоколи за доставени стоки, не са представени заявки на стоки, договори за наем на складове, транспортни средства във връзка с извършените доставки, дата на доставките; документи, удостоверяващи лицата, получили стоките. Освен текста „стоки по опис” в реквизит „наименование на стоките услугите” на представените фактури няма представена подробна информация относно предмета на доставките, не са представени разпечатки за отразяване на същите в счетоводните регистри на дружеството - по сметки, по вид, количество и стойност, няма представена обратна

ведомост за периодите, както и документи, доказващи начисляване на данъка. Не са представени документи за извършено плащане между контрагентите по издадените фактури - банкови документи или фискални бонове за извършено разплащане. Не са представени документи от предходен доставчик относно доставката - копия от фактури за получени стоки, отразяване в счетоводните регистри - по сметки, по вид, количество и стойност, както и доказателства, относно транспорта на стоките, складови документи за влизащи и излизащи материали и стоки, както и документи за счетоводното им отразяване, пътни листа относно транспорта.

При извършените проверки в информационните регистри на НАП - в дневници за покупки за периоди от обхвата на ревизията, както и преди тях като възможен предходен доставчик на [фирма] по описаните в акта фактури е определен [фирма] /преименувано в хода на ревизията на [фирма]/, с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК].

Извършена е насрещна проверка на [фирма], за което е издаден ПИНП № 2200-1-100437/03.06.2010 г. При нея е установено, че [фирма] е издал фактури, подробно описани в акта на [фирма], отново с предмет на доставките „стоки по опис”. Органите по приходите установяват в информационния масив на НАП, че дружеството е отразило в дневника си за покупки фактури с доставка „стоки по договор” и „стоки по опис”, но такива не са отразени при посочения от него доставчик [фирма].

Предвид това извършват насрещна проверка на [фирма], за което е издаден ПИНП № 2200-1-1000437-2/26.03.2010 г. В него е посочено, че съгласно получена декларация от управителя на дружеството не са извършвани сделки с [фирма] за периода 01.11.-31.12.2009 г.

С цел събиране на допълнителни доказателства на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № 1153-06-117/03.02.2010 г., както и допълнение към ИПДПОЗЛ с изх. № 1153-06-117/16.04.2010 г., като същите са подробно описани в акта. Дружеството представя процесните 5 бр. фактури със спецификации към тях - описани в РА. Представена е фактура № 0..10/14.12.2009 г. за извършена продажба на стоки по опис на [фирма] със спецификация към нея. Органът по приходите посочва, че продадените артикули не съществуват във фактурите за закупени стоки. Дружеството не е представило писмено обяснение за извършваната от него дейност, справка за складова база и други търговски обекти, начин на извършване на транспорта, предаването на стоките - приемо-предавателни протоколи. Представена е Справка № 3 за наличните стоки в размер на 869 714,28 лв., като не е представен опис на позициите по видове, брой, единична цена и стойност. Не е представено хронологично и аналитично извлечение на сметка 30 - Стоки и материали.

От приетото в съдебното производство заключение от извършената съдебносчетоводна експертиза се установява, че вещото лице не е открило доставчика [фирма], преименуван на [фирма] – заличен търговец с правоприменик [фирма]. На адреса [улица] има магазини, аптека и празно дворно място, като служителите в магазина и в аптеката не са чували за [фирма], както и за Б. С. М. – нейният управител. Вещото лице е установило, че в счетоводството на жалбоподателя сметка 304-002 „Стоки” не е водена аналитично – вид, количество, единична цена, обща стойност, а е водена само стойностно. От представените оборотни ведомости вещото лице е установило, че към 31.12.2010 г. нито една фактура за покупка на стоки не е платена от жалбоподателя, както и че нито една фактура за продажба не е платена от клиент на жалбоподателя.

Вещото лице е посочило, че от счетоводството на [фирма] е установило, че дружеството е превело суми в общ размер на 3 605 600,00 лв. през м.01.2011 г. и м.02.2011 г. към [фирма] – преименувания доставчик [фирма] чрез разплащателна сметка в И. АД /доказателства за тези плащания не са представени по делото/, но тъй като липсва информация по кои точно фактури са извършените плащания и не са платени всички задължения, вещото лице не може да посочи дали точно процесните 5 бр. фактури са били платени от жалбоподателя.

Поради неоткриване на доставчика и липса на каквато и да е счетоводна информация по делото, експертизата не е отговорила на въпросите дали е издал процесната фактура, дали е включена в отчетните регистри по ЗДДС, дали данъкът е отразен като задължение към бюджета, дали извършването на доставките е отразено в счетоводството му и по какъв начин, получено ли е плащане на цената.

По отношение на последващите доставки, извършени от жалбоподателя на база на изготвения стоков поток, вещото лице е констатирано, че по документи по част от тях – подробно описани в експертизата - не е имало наличност на стоките, които са продадени.

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1, съответно - чл. 9, ал. 1, и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обращение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влягането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Както в хода на ревизията, така и от съдебносчетоводната експертиза е установено, че доставчикът Ж. Р. И. ЕООД, преименуван на [фирма], не се открива на декларирания адрес. Ненамирането му е възпрепятствало ревизиращия орган и вещото лице да проверят счетоводството на доставчика. От страна на жалбоподателя също не са представени доказателства за реалното извършване на доставката. От събраните в хода на ревизията факти се установява, че фактура № 20...03/04.11-2009 г. отразява услуги по договор, който не е индивидуализиран. В хода на ревизията е представен

комисионен договор от 01.10.2009 г. с предмет комисионна за продажба на недвижим имот. Не са представени доказателства за изпълнението му, нито за плащане, нито за извършване на цитираната услуга, което дава основание на ревизиращите да приемат, че липсва данъчно събитие. От приложените по преписката документи и счетоводни извлечения се установява, че жалбоподателят не разполага с такъв имот. Така установеното води до законосъобразен и обоснован извод, че правото на приспадане на данъчен кредит по цитираната фактура е основателно отказано, тъй като не са налице доказателства за реалност на услугата и за настъпване на данъчно събитие.

Ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изисканите от тях документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, но това в настоящото производство не е сторено от жалбоподателя.

Безспорно е прието от съдебната практика, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Поради това, при преценка от страна на органите на приходната администрация дали е възникнало за получателя по доставките право на приспадане на данъчен кредит, същите имат правомощието да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени, именно от посочените доставчици и в посочените обеми. При положение, че както ревизираното лице, така и доставчиците не представят доказателства, от които да е видно, че доставката е реално осъществена, наличието на фактури и счетоводното им отразяване не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит.

При извършената проверка на адреса на управление вещото лице не е открило доставчика [фирма], преименуван на [фирма] – заличен търговец с правопреемник [фирма]. При извършената насрещна проверка в хода на ревизионното производство, доставчикът е представил процесните 5 бр. фактури, с предмет на доставката – стоки по опис, без да представи описи на стоките или приемо-предавателни протоколи, с които да конкретизира вида им. Дружеството е било регистрирано по ЗДДС за кратък период от време – 07.11.2009 г. – 09.03.2010 г., когато е било deregистрирано по инициатива на данъчен орган. Не са представени доказателства за материална и техническа обезпеченост за извършване на доставките, фактури от предходен доставчик, плащане, начин на транспорт. Органите по приходите установяват в информационния масив на НАП, че възможен предходен доставчик на стоките по тези фактури е [фирма] /преименувано на [фирма]/. При извършена насрещна проверка е установено, дружеството е

отразило в дневника си за покупки фактури с доставка „стоки по договор” и „стоки по опис”, но такива не са отразени при посочения от него доставчик [фирма]. При извършената насрещна проверка на [фирма], за което е издаден ПИНП № 2200-1-1000437-2/26.03.2010 г. е установено, че съгласно получена декларация от управителя на дружеството не са извършвани сделки с [фирма] за периода 01.11.-31.12.2009 г.

Всичко изброено води до логичния и обоснован извод, че след като не е доказана наличност на стоките, транспорт, нито местонахождение и съхранение, че стоки не е имало. Освен че не се доказва наличие на стоки при доставчика, не се доказва и прехвърлянето на собствеността върху тях. В настоящия случай, тъй като се касае за родово определени вещи, това би могло да стане единствено при доказване на предаването на стоките в склад или при натоварване в транспортно средство, за което не са представени доказателства. За да се твърди, че една доставка е извършена реално, е необходимо да се докаже съществуването на самия обект на доставката.

Настоящият състав на съда приема за недоказано и твърдението на жалбоподателя, че закупената от доставчика стока впоследствие е продадена, тъй като от направения анализ на постъпилите стоки при жалбоподателя, съгласно намиращите се в счетоводството му фактури, вещото лице е установило, че по представената фактура № 0..10/14.12.2009 г. за извършена продажба от страна на [фирма] на [фирма] от описаните стоки в спецификацията е наличен само един артикул, а останалите девет артикула не са налични. Съгласно приетото заключение от съдебносчетоводната експертиза, неналични според счетоводството на дружеството-жалбоподател стоки са били продадени и на румънското дружество D. T. I. E. S.R.L., сторнирани три месеца по-късно и издадени към H. F. Y. S.R.L., а и по последващите фактури с получател H. F. Y. S.R.L. Писмени доказателства за извършени доставки към румънските дружества не са представени нито в хода на ревизията, нито при административното и съдебното обжалване.

Както в хода на ревизията, така и в хода на административното и съдебно обжалване жалбоподателят не представя доказателства за реалност на фактурираните от [фирма] и [фирма] доставки, въпреки че е негова доказателствената тежест за установяване на положителен факт - наличието на доставка, при констатации от

страна на органите по приходите за липса на такава. В този смисъл със свое решение от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 СЕС в т. 32 се е произнесъл, че съдът е длъжен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали жалбоподателят може да упражни право на приспадане по процесните доставки.

Съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е установено наличие на фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от същия закон. Поради което обосновано, законосъобразно и правилно ревизиращият орган по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] и [фирма] фактури.

С оглед изложеното по-горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА № [ЕГН]/01.07.2010 г. е законосъобразен и правилен в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 176 600,00 лв. за данъчни периоди 01.-11.2009 г. -31.12.2009 г., както и съответните лихви за забава в размер на 672,58 лв. по издадени фактури от [фирма] и [фирма], поради което жалбата срещу него, като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, но предвид липсата на искане в тази насока, такива не се присъждат.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18–ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/01.07.2010 г., издаден от Р. С. Г. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с решение № 1946/17.12.2010 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от

получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

СЪДИЯ: