

РЕШЕНИЕ

№ 5955

гр. София, 01.10.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 7 състав,
в публично заседание на 10.06.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **9572** по описа за **2012** 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 на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], склад 111, представлявано от З. Р. М. - управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/11.01.2012 г. и Ревизионен акт за поправка на РА № [ЕГН]/10.04.2012 г., издадени от А. В. Е., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1667/12.07.2012 г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” /”О.”/ – С. при ЦУ на НАП.

В жалбата се оспорват мотивите на акта. Излага подробни съображения относно липсата на доказателства във връзка с реалността на извършените доставки.

Искането до съда е за отмяна на оспорения РА.

В съдебното производство жалбоподателят прави уточнение, че жалбата е срещу РА № [ЕГН]/11.01.2012 г. потвърден с решение № 1667/12.07.2012 г. на директора на Дирекция О..

Ответната страна – директора на дирекция ”О.” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт М., оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като недоказана по мотивите изложени в решението на директора. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна

следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1109009/29.07.2011 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., изменена със Заповеди № 1109917/25.08.2011 г., издадена по заместване съгласно Заповед № 209-А/26.07.2011 г. от В. С. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., изменена със Заповед № 1112644/07.11.2011 г., издадена от Р. Г. Я., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 19.04.2010 г. до 31.07.2011 г.

ЗВР са връчени на управителя на ревизирия субект, съответно на 08.08.2011 г., 03.09.2011 г и 11.11.2011 г.

За резултатите от извършената ревизия в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1112644/14.12.2011 г. връчен на 14.12.2011 г. на управителя на дружеството.

С възражението по чл. 117, ал. 5 от ДОПК жалбоподателят е представил процесните фактури, приемо – предавателни протоколи към тях, протоколи по реда на чл. 117, ал. 2 от ЗДДС, инвойс фактури, някои счетоводни документи. Ревизиращият екип е направил извод, че върху същите липсват подписи и печати на лицето, което ги е съставило и представило, поради което не са приети за годни доказателствени средства.

Извършената ревизия е приключила с издаването на оспорения в настоящото производство РА № [ЕГН]/11.01.2012 г. и РА за поправка на РА № [ЕГН]/10.04.2012 г. издадени от А. В. Е., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № К 1112644/15.12.2011 г. на органа възложил ревизията.

С ревизионен акт и Ревизионен акт за поправка на РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС на жалбоподателя не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 82 554,26 лв. за периодите от 01.05 до 31.08.2010 г., от 01.10 до 31.12.2010 г. и от 01.02 до 31.05.2011 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], подробно описани в РА и са начислени лихви за забава в общ размер на 8 424,61 лв.

Ревизионните актове са връчени на управителя на ревизирия субект на 27.04.2012 г., а жалбата до директора на дирекция „О.” – [населено място] при ЦУ на НАП е подадена чрез ТД на НАП С. град с вх. № 53-06-346 от 07.02.2012 г., вх. № 23-22-482/15.02.2012 г. по регистъра на дирекция О. С., като и допълнение към жалбата вх. № 53-06-346/15.02.2012 г. по регистъра на ТД на НАП С..

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция О. С. за срок до 14.07.2012 г.

Решаващият орган се е произнесъл с решение № 1667 от 12.07.2012 г., с което е потвърдил РА. Решението е връчено на ревизирия субект на 14.08.2012 г., видно от приложената по делото разписка (л. 10).

В срока за обжалване ревизирия субект е подал жалба до АССГ, с вх. № 53-02-514 от 28.08.2012 г.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства.

С протоколно определение от 23.03.2013 г. е предоставена възможност на жалбоподателя да представи пред съда писмена молба с конкретни задачи към вещо

лице, с оглед допускане на С..Е, но в предвид проявеното от него процесуално бездействие стъпки в тази насока не са предприети.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган Заповед № К 1112644/15.12.2011 г. издадена от Р. Г. Я. началник сектор Дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена А. В. Е., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма]. Самата З. е издадена от Р. Г. Я. началник сектор „Дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., чиято компетентност е определена със заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП –С.. Процесният ревизионен акт е издаден от определения в З. орган по приходите – А. В. Е., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност при наличието на изрично издадена заповед за определяне на компетентен орган.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосновааност на обжалвания ревизионен акт.

В хода на ревизията е установено, че основна дейност на дружеството е търговия на едро и дребно с плодове и зеленчуци, осъществявана в нает склад № 111 на зеленчукова борса [фирма].

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за доставките, осъществени от [фирма], [фирма] и [фирма] не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на доставките на стоки, тъй като не са представени годни доказателства и не е установено по безспорен начин наличие на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, във връзка с което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказал правото на данъчен кредит по процесните фактури.

С оглед необходимостта от установяване на реално осъществяване на доставките на стоки и за установяване на предпоставките по чл. 6 ЗДДС, в хода на ревизионното производство, на цитираните доставчици са извършени насрещни проверки за начисляване на ДДС респ. осъществяване на услугите, предмет на процесните

фактури. Резултатите и изводите от които са обективирани в Протоколи за извършена насрещна проверка /ПИНП/, отразени подробно в констатациите на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

По отношение на доставките от [фирма] с ЕИК[ЕИК] при ревизията е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 12 530,00 лева за данъчни периоди от 01.05 до 30.06.2010 г. Предмет на спорните доставки са картофи, лук, домати и моркови.

При ревизията е извършена насрещна проверка, резултатите, от която са удостоверени с ПИНП № 14-51-1109917-1/13.10.2011 г. В същия е посочено, че лицето е служебно deregистрирано по ЗДДС на 27.08.2010 г. Искането за представяне на документи и писмени обяснения на този доставчик е връчено при условията на чл. 32 от ДОПК, след като търговецът не е намерен на адреса за кореспонденция. В указния от проверяващия орган срок исканите документи не са били представени. Установено е, че спорните фактури са отразени в дневника за продажби и са платени в брой.

От служебната проверка в информационните масиви на НАП е установено още, че дружеството има регистрирани 16 лица по трудов договор на длъжностите: бармани и сервитьори, които обаче са били прекратени в по-голямата си част през 2003 г., 2004 г. и 2005 г.

По отношение на доставките от [фирма] с ЕИК[ЕИК] при ревизията е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 68 414,26 лева за данъчни периоди от 01.07. до 31.08.2010 г., от 01.10. до 31.12.2010 г. и от 01.02 до 31.05.2011 г. Предмет на спорните доставки са различни видове плодове и зеленчуци.

При ревизията е извършена насрещна проверка, резултатите, от която са удостоверени с ПИНП № 14-51-1109917-2/19.10.2011 г. В същия е посочено, че лицето е deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 17.06.2011 г. Искането за представяне на документи и писмени обяснения с изх. № 12-24-22-30/13.09.2011 г. е връчено на 11.10.2011 г. при условията чл. 32 от ДОПК. В указния от проверяващия орган срок исканите документи не са били представени. Установено е, че спорните фактури са отразени в дневника за продажби. От служебната проверка в информационната система на НАП е установено още, че дружеството няма регистрирани лица по трудов договор, няма регистриран касов апарат и няма подавани декларации обр. 1 и обр. 6.

По отношение на доставките от [фирма] с ЕИК[ЕИК] при ревизията е отказано право на данъчен кредит в размер на 1 610,00 лв. лева за данъчни периоди от 01.10. до 31.10.2010 г. Предмет на спорната доставка е лук.

При ревизията е извършена насрещна проверка, резултатите, от която са удостоверени с ПИНП № 14-51-1109917-3/13.09.2011 г. В същия е посочено, че лицето е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите на 24.06.2011 г. Искането за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №12-24-22-30/13.09.2011 г. е връчено при условията на чл. 32 от ДОПК. В указния от проверяващия орган срок исканите документи не са били представени. Установено е, че фактурата е отразена в дневника за продажби. От служебната проверка в информационната система на НАП е установено още, че дружеството няма регистрирани лица по трудов договор, няма регистриран касов апарат и няма подавани декларации обр. 1 и обр. 6.

След преглед и преценка на събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращият екип е установил, че не са представени никакви доказателства относно извършване на доставките, наличие на счетоводна отчетност, материална, кадрова и

техническа обезпеченост. Тъй като се касае за фактурирани доставки на стоки – плодове и зеленчуци от различен вид и количества е необходимо да се докаже наличие и на складова база, транспорт, произход на стоката, от страна на доставчика, както и от страна на ревизирания субект.

Също така не са представени фактури, банкови и касови документи за извършени плащания, счетоводни регистри, оборотни ведомости и счетоводна отчетност, съгласно изискванията на Закона за счетоводството. Липсват и доказателства за кадрова обезпеченост, складови и търговски обекти.

При горната фактическа обстановка, ревизиращият орган е направил извода, че липсват безспорни доказателства за наличие на доставките, предмет на процесните фактури по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, във връзка с което следва извода, че данъчно събитие изобщо не е възниквало и следователно съгл. разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от с.з. във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 82 554,26 лв. по отношение на ревизирания субект.

Съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл. 71, т. 1 ЗДДС - притежаването на данъчни документи - фактури, издадени от прекия доставчик. Но за да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл. 71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е регламентирано изискване съгласно което правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получаването на стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно реалното извършване на облагаема доставка е задължително условие за възникване право на данъчен кредит. Тълкуването на цитираните разпоредби налага безспорния извод, че реалното извършване на облагаема доставка е задължително и необходимо условие за възникване респ. упражняване право на данъчен кредит. Разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС за отказ на данъчен кредит се прилага във всички случаи, когато данъкът по доставките с право на данъчен кредит по реда на чл. 69 от ЗДДС е начислен в нарушение на разпоредбите на ЗДДС и Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДСД данъкът е начислен от нерегистрирано лице; върху освободена доставка или доставка с място на изпълнение извън територията на страната. Когато се установи, че не е налице доставка, няма основание за данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

В хода на проверката, както и пред настоящата инстанция, не са представени относими към спорните доставки доказателства и документи, които да релевират изводи респ. да установят наличието на доставка по тях, което прави извода на органите по приходите за липсата на такава правилни и законосъобразни.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността,

който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства.

Съдът споделя становището на решаващия орган, че представените в хода на административното обжалване доказателства – спорни фактури, приемо - предавателни протоколи, международни товарителници, фактури от предходни доставчици непроведени на български език, аналитични регистри, дневници за продажбите на доставчиците [фирма] и [фирма], които не са достатъчни да релевират реалност на услугите, предмет на процесните фактури, тъй като представляват частни свидетелстващи документи, с които издателят свидетелства за съществуването или не на определени факти, които по смисъла на ГПК имат материална доказателствена сила и следва да се преценяват с оглед на всички останали събрани доказателства. Преценката на частния писмен документ следва да се основава на разпоредбите на чл. 180 и чл. 181 от ГПК. Съгласно разпоредбата на чл. 180 от ГПК, частните документи подписани от лицата, доказват единствено авторство на лицата, които са ги подписали. Но верността на изявленията, които се съдържат в тях се преценяват с оглед това от кого изхождат, кога са съставени, по какъв повод, какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на тези документи.

Предвид обстоятелството, че в хода на ревизията, при извършена служебна проверка безспорно е установено, че към момента на издаване на фактурите [фирма] и [фирма] нямат регистрирани по трудови договори лица, няма подадени декларации обр. 1 и обр. 6, нямат регистрирани ЕКАФП. Назначените лица в [фирма] са на длъжности: бармани и сервитьори и са с прекратени трудови договори в по-голямата си част през 2003 г., 2004 г. и 2005 г. Както по време на административното производство, така и пред настоящата инстанция не са ангажирани каквито и да било доказателства дори и за назначени лица по граждански договори за извършване на определена работа респ. възложените услуги.

В настоящия случай за реалното изпълнение на доставките са необходими материални и технически средства, с които да се извършват възложените услуги. Доставчиците не доказват, че притежават такива материални и технически средства и следователно не биха могли да извършат тези доставки.

Само наличието на данъчни фактури, макар и отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството, документи за плащане на данъчната основа по фактурите и начисляването на ДДС по чл. 86 от ЗДДС не представлява основание за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури на получателя – [фирма]. Съдебната практика е категорична, че доказване на реалността на сделката респ. доставката не се осъществява само с констатиране на счетоводното им отразяване при доставчика и получателя и с осъщественото плащане на данъчната основа и ДДС. Движението на парични средства, документалното оформяне на сделките чрез фактури и отразяване в дневниците за покупки и продажби, не означава реално

прехвърляне на правото на собственост върху стоки и извършване на услуги. Липсата на доказателства, които установяват материална и техническа обезпеченост на всеки един от доставчиците инвокира предпоставки за нереалност на извършените от тях доставки на стоки – плодове и зеленчуци от различен вид и количества, което прави обжалвания РА в тази му част законосъобразен.

Реалното извършване на доставката е общ и най-важен принцип на системата на ДДС по отменения ЗДДС и по действащия закон. В този смисъл е практиката на Съда на Европейския съюз по чл. 17, § 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/Е. от 17.05.1977г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, основополагащо за която съдебна практика е постановеното по делото **G. H. BV** (Решението от 13 декември 1989 г. по **Дело C-342/87**). С това решение по тълкуването на чл. 17, § 3 вр. § 2 от Шестата директива, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен, по т. 13 се извежда тълкуване, че „упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими”, а правото на приспадане по чл. 17 от Шестата директива не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата.

В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна”. Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по **дело C-152/02**.

Съгласно съдебната практика на С. понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материално имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от **Решение от 12.01.2006 г. по обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03**/. Затова е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка - получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело C-255/02/.

Това разбиране се потвърждава и от изложеното в решение № 11020 от

13.08.2012 г. на ВАС. Мотивите на ВАС за това са, че не следва да се пренебрегва липсата на реални доставки и да се признава правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. */Вж. и Решения на ВАС № 9933 от 09.07.2012 г., № 13739 от 01.11.2012 г., № 11020 от 13.08.2012 г., в които се съдържат аналогични аргументи/.*

По тези съображения настоящият съдебен състав намира, че жалбата на Д. 2010” Е. срещу Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/11.01.2012 г. и Ревизионен акт за поправка РА № [ЕГН]/10.04.2012 г., в частта му, в която на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит и са определени задължения за данък добавена стойност по реда на ЗДДС в общ размер на 82 554,26 лв. за периодите от 01.05 до 31.08.2010 г., от 01.10 до 31.12.2010 г. и от 01.02 до 31.05.2011 г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], подробно описани в РА и са начислени лихви за забава в общ размер на 8 424,61 лв., е неоснователна.

С оглед изхода на спора, съдът следва да осъди [фирма] да заплати на Д „О.”/ с ново наименование Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централното управление на Националната агенция за приходите, считано от 01.01.2013 г./, сумата в размер на 2269,58 (две хиляди двеста шестдесет и девет лева и петдесет и осем ст.), на основание чл. 8, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във вр. с чл. 161, ал. 1, изр. второ и трето ДОПК.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 3 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, VII състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище: [населено място], [улица], склад 111, представлявано от З. Р. М. - управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/11.01.2012 г. и Ревизионен акт за поправка на РА № [ЕГН]/10.04.2012 г., издадени от А. В. Е., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1667/12.07.2012г. на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” /”О.”/ – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище: [населено място], [улица], склад 111, представлявано от З. Р. М. - управител да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 2 269,58 (две хиляди двеста шестдесет и девет лева и петдесет и осем ст.) – юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

Преписи.

СЪДИЯ: