

РЕШЕНИЕ

№ 3340

гр. София, 29.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав,** в публично заседание на 03.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **7788** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], представлявано от изпълнителния директора Д. Л., чрез адв. И. Е. Г., САК, със съдебен адрес [населено място], район О., [улица] срещу ревизионен акт № Р – 22220418005463 - 091- 001 от 26. 02. 2019г., издаден от Т. П. Н., орган, възложил ревизията и М. С. Д., ръководител на ревизията и Ревизионен акт № П – 22220419038355 – 003 - 001 от 01. 03. 2019г. за поправка на ревизионен акт № Р – 22220418005463 – 091 - 001 от 26. 02. 2019г., издаден от М. С. Д., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение №860/20. 05. 2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в частта, в която е предмет на съдебен контрол са установени задължения на жалбоподателя за ДДС, главница и лихви, в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 44 768.56 лева по фактури № 17/01.05.2018г. и №18/15.05.2018г. с предмет на доставките продажби на кафе и фактура № 21/05.07.2018г. с предмет авансово плащане, издадени от [фирма], както и е начислен ДДС в размер на 509.14 лева за безвъзмездно отдадена част от офис за ползване от италианското дружество S. SRL

Жалбоподателят счита, че констатациите в ревизионния акт и решението на директора на дирекция „ОДОП“ за неговото потвърждаване са неправилни, противоречат на материалния закон , поради което се иска отмяна на акта в частта, посочена в жалбата. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит за покупката на кафе по фактури №17/01.05.2018г. и №18/15.05.2018г., издадени от [фирма]

жалбоподателят посочва, че предходен доставчик е „О. Италия“ С. по фактура №8/16.01.2018г., в която е описана стоката по вид кафе, сорт, количество, цена. Стоката е натоварена на адреса на управление на предходния доставчик и получена от прекия доставчик [фирма], за което е съставена СМР, като стоката е получена на адреса на управление на [фирма] в [населено място], [улица]. Доказано е придобиване, съхраняване и наличие на стоката при прекия доставчик. Жалбоподателят счита, че неправилно е отказано и право на приспадане на данъчен кредит за авансовото плащане по фактура №21/05.07.2018г., издадена от [фирма], тъй като издаването на фактурата преди настъпване на данъчното събитие не е основание за отказ на правото на данъчен кредит. По отношение на безвъзмездното ползване на офис, нает от [фирма] от страна на италианското дружество S. SRL се посочва, че съгласно сключения договор на 12.07.2017г. със [фирма] имотът може да бъде използван и от италианското дружество. Не е налице хипотезата на чл. 9, ал. 3, т. 3 от ЗДДС, тъй като двете дружества са партньори и се касае за съвместни търговски отношения, поради което безвъзмездната доставка е свързана с независимата икономическа дейност на [фирма]. Посочва се и че макар S. SRL да фигурира в договора за наем, не е доказано от страна на органите по приходите, че италианското дружество реално ползва въпросния имот и следователно дали е осъществена доставка. От договора се заключава, че се касае за хипотетична възможност, а не за предаване на държането в полза на S. SRL. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от упълномощен процесуален представител. Направено е искане за присъждане на разноски по представен списък по чл. 80 от ГПК.

Ответникът, директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа доводите от потвърдителното решение. Представя писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор К. от СГП дава заключение, че жалбата е неоснователна. В обжалваната част ревизионният акт е правилен и обоснован. В хода на съдебното производство не са събрани доказателства, които да установяват реално осъществени доставки.

Съдът, след преценка на доводите на страните и въз основа на доказателствата от административното производство и събраните в хода на съдебното производство, прие за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима, подадена в срока по чл. 156 от ДОПК, от надлежна страна, от адресата на ревизионния акт, на когото са установени данъчни задължения, пред компетентния административен съд, по предвидения в закона процесуален ред.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

От фактическа страна се установява, че административното производство е започнало със Заповед № Р – 22220418005463 – 02 - 001/10. 09. 2018 г., издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизин“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместваща /съгласно Заповед №РД- 84-22-00-958 от 27.08.2018 г. на директора на ТД на НАП С./ Т. П. Н. - на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., последната определена за компетентен орган за възлагане на ревизията съгласно Заповед №РД-01-803//07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Предмет на установяване в производството са задълженията по ЗДДС за периодите от 01.05.2018 г. до 31.07.2018г. на [фирма].

Първата ЗВР е последователно изменена със Заповед №Р-22220418005463-020- 002 от 06.12.2018 г., връчена на 06.12.2018 г., Заповед №Р-22220418005463-0020-003 от

12.12.2018г., връчена на 12.12.2018 г. и Заповед №Р-22220418005463-020-004 от 24.01.2019г., връчена на 25.01.2019 г., всички издадени от компетентния орган за възлагане на ревизията. С посочените ЗИДЗВР е разширен обхватът на ревизията, като окончателно е възложено установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.05.2018 г. до 13.10.2018г. С последната ЗИДЗВР е извършена и промяна в състава на ревизиращия екип като за нов ръководител на ревизията е определена М. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад №Р-22220418005463-092-001/25.01.2019 г. Срещу него не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с ревизионен акт № Р – 22220418005463 – 091 – 001 от 26.02.2019 г., издаден от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и М. С. Д. - ръководител на ревизията. На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК, поради констатирана от органите по приходите допусната в ревизионния акт очевидна фактическа грешка в крайната разпоредителна част на акта, по отношение на прихванатите суми, отразени в таблица 2 в ревизионния акт, главница и лихва за месец 04.2017 г., водеща до промяна на сумата на ред 1 в таблица 3 на ревизионния акт, от М. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП, в качеството ѝ на ръководител на ревизията е издаден Ревизионен акт № П- 22220419038355 – 003 - 001 от 01. 03. 2019 г. за поправка на РА № Р - 22220418005463-091- 001 от 26.02.2019г.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е отменен в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период от 01.06.2018 г. до 30.06.2018г., ведно със съответните лихви и потвърден в останалата част.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от ревизионното производство като част от административната преписка. По делото са приети новопредставени писмени доказателства като банково извлечение от сметките на [фирма], от което се установяват плащания по банков път по фактури с посочени номера в извлечението като основание за плащане и с получател [фирма]. Приложени са аналитични регистри на сметка 411 и сметка 402 и хронологичен регистър на [фирма]. Представена е фактура №8/16.01.2018г. за покупка на кафе от [фирма] с доставчик „О. Италия“ С., ЧМР за превоз на кафето по фактурата от Италия до България, С., [улица] авансовата фактура №21/05.07.2018г., издадена от [фирма]. По делото е прието заключение на съдебно - счетоводна експертиза, неоспорено от страните, което съдът кредитира изцяло като обективно, компетентно и обосновано. Вещото лице дава заключение, че задълженията по фактури №17/01.05.2018г. и №18/15.05.2018г. са изцяло платени, а по авансовата фактура №21/05.07.2018г. са платени 12 858.80 евро от общо 52 858.80 евро. Процесните фактури са надлежно осчетоводени при доставчика [фирма]. В счетоводството на [фирма] са отразени различни видове кафе, закупени от О. С. Италия, включително и по фактури № 143/20.12.2017г. и №8/16.01.2018г. Закупените стоки по двете фактури са описани по вид и по количество. Представени са заверени копия в превод на двете фактури с доставчик О. С. Италия и ЧМР товарителници към тях. Допълнително е представена и фактура № 19/01.03.2018г. за доставка на кафе от О. С. Италия и ЧМР товарителница към нея. Представените доказателства за ВОД към португалското дружество Д. ЛДА са неотносими към спора, ревизионният акт в тази му част е отменен.

При проверка за законосъобразност на ревизионния акт и акта за неговата поправка съдът счита, че ревизионен акт № №Р-22220418005463-091-001 от 26.02.2019г., подписан от Т. П. Н. — орган, възложил ревизията и М. С. Д. —

ръководител на ревизията е издаден от компетентен орган. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14 - дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение срещу ревизионния доклад. Възложител на ревизията по ЗВР е П. Т. П., в качеството ѝ на заместник на Т. П. Н., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Представена е заповед №РД-01-803//07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., с която Т. П. Н. е оправомощена с компетенциите на орган по чл. 112, ал.2, т. 1 от ДОПК, а П. Т. П. със същата заповед с правомощия на орган по възлагане на ревизии при отсъствие на титуляра. С изрична заповед №РД - 84 – 22 – 00 - 958 от 27.08.2018 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено на П. Т. П. да изпълнява задълженията на Т. П. Н. за времето от 05.09.2018г. до 18.09.2018г. Р. акт е подписан от Т. П. Н., като компетентен орган, възложил ревизията. Подписан е и от М. С. Д., ревизиращ орган по приходите по заповедта за възлагане на ревизия № Р – 22220418005463 – 020 – 001/10.09.2018г. и ръководител на ревизията по ЗИДЗВР № Р – 22220418005463 – 020 – 004/24.01.2019г. Представени са удостоверения за КЕП, неоспорени от жалбоподателя. По отношение на Ревизионен акт №П-22220419038355-003-001 от 01.03.2019 г. за поправка на ревизионен акт №Р-22220418005463-091-001 от 26.02.2019 г., издаден само от М. С. Д. — ръководител на ревизията по реда на чл. 133, ал. 3 от ДОПК, настоящата инстанция счита, че ревизионният акт за поправка, след влизането му в сила става част от съдържанието на основния ревизионен акт, поради което изискванията за компетентност на издателя на акта следва да са същите, както за поправения акт, тоест поправката да се извърши от издателя на акта, а именно от органите по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В случая поправката е извършена в нарушение на изискването за компетентност на органа и актът е нищожен. Р. акт за поправка е подписан само от М. С. Д., ръководител на ревизията, но не и от възложителя Т. П. Н.. Измененията в съдържанието на основния акт са нанесени само от един от издателите му, без обективиране на волята и на другия орган по приходите, подписал основния ревизионен акт. По тези причини и при нарушение на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионен акт №П-22220419038355-003-001 от 01.03.2019г. за поправка на ревизионен акт №Р-22220418005463-091-001 от 26.02.2019 г. е нищожен.

По отношение на основния ревизионен акт са спазени изискванията за форма и съдържание по чл. 120 от ДОПК. Няма допуснати и съществени процесуални нарушения, които да са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт и предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК, която изисква решаване на делото по същество от съда и приключване на съдебното производство с установяване на размера на дължимите данъци.

По приложението на материалния закон:

За данъчните периоди м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г., на основание чл. 68, ал. 1, т.1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във вр с чл. 6 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, с ревизионния акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 44 768,56 лв. за доставки, документирани с фактура №17/01.05.2018 г. с данъчна основа 2 933,75 лв. и ДДС в размер на 588,75лв. и с предмет на доставката стоки, фактура №18/15.05.2018 г. с данъчна основа в размер на 134 756,69 и ДДС в размер на 26 951,34 лв. с предмет на доставката кафе и фактура № 21 от 05.07.2018 г. с данъчна основа 86 152,36 лв. и ДДС в размер на 17 230,47 лв. с предмет авансово плащане за доставка, издадени от [фирма].

По данни от направена проверка в информационните масиви и програмни продукти на НАП е установено, че процесните 3 фактури са декларирани от доставчика в подадените от него регистри и справки декларации по ЗДДС.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] не разполага с материално-техническа и кадрова обезпеченост, няма персонал и наети лица по трудови и приравнени на тях правоотношения. Не са установени данни дружество да разполага с активи и наети търговски обекти, складове, магазини и др., където да съхранява фактурираните стоки /кафе/. Относно спорните доставки на стоки /кафе/ е формиран извод за липса на реално осъществени доставки, поради липса на доказателства за произход, съхранение, транспорт и фактическо предаване на стоката. Констатирано е че при фактуриране, стоките не се изписват аналитично /по видове кафе, сорт/, а само стойностно, което прави произхода им непроследим. В обобщение е прието, че в случая е налице префактуриране на несъществуващ стокос поток между поредица от дружества, които не са в състояние на доставят тези стоки. Според представените доказателства, процесното кафе е обект на последваща ВОД към португалско дружество, за което е прието от ответника, че не е реално осъществена. По отношение на фактура № 21 /05.07.2018г. за авансово плащане е формирано заключението, че спорната фактура е издадена без основание, понеже не е настъпило данъчно събитие и изискуемост на данъка по чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. В хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя, както е описано в частта за установеното от фактическа страна са представени доказателства за предходната доставка на кафе и придобиване на стоката от доставчика. Тези данни са потвърдени и от заключението на съдебно – счетоводната експертиза. Оспорени са от ответника, който навежда доводи за неистинност на ЧМР, при липса на всички попълнени необходими реквизити, за да се цени международната товарителница като доказателство за осъществен транспорт. Действително в ЧМР не са попълнени адреса на получателя, товарния пункт, липсват данни за превозвача, няма подпис на изпращача, номер на превозното средство, място на получаване. Дори да се приеме, че се доказва предходната доставка, това не е безспорно доказателства за осъществяване на пряката доставка. Настоящата инстанция счита, че новопредставените в хода на съдебното производство доказателства не оборват извода за липса на реална доставка по фактура №17/01.05.2018 г. и фактура №18/15.05.2018г. За да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит за облагаемите доставки по тези две фактури следва не само да са издадени счетоводни документи, които да са отразени правилно в счетоводствата на доставчика и получателя по фактурите, а и същите да обективират и да съответстват на реално осъществени стопански операции. Следва безусловно да е доказано наличие на осъществена облагаема доставка между издателя на фактурите и получателя по фактурите. Наличието на стоките при доставчика не е доказателство, че същите са предадени на получателя. Приходната администрация се позовава на „данъчна измама“, при която нормалната стопанска верига се прекъсва като стоките се продават без фактури, а документално се оформят на друг получател с цел избягване плащане на ДДС. В случая с издадените фактури е балансиран резултат по ДДС на получателя за съответните данъчни периоди. Поради тази причина от значение за признаване правото на приспадане на данъчен кредит е реалното осъществяване на пряката доставка. Понеже се касае за родово определени вещи, следва да се докаже предаването им от доставчика на получателя, място на предаване, транспорт, съхранение. В случая няма приемо – предавателни протоколи, данни за

транспортиране на стоките от склад на [фирма] до склад на [фирма], доказателства за място на съхранение, кое е лицето, което е предало и кой е получил стоките. Прямата доставка не е доказана, както правилно е приела и приходната администрация. Съответно не е признат и последващия ВОД и ревизионният акт е отменен в тази му част.

По отношение на фактура № 21 от 05.07.2018г. за авансово плащане на доставка на стоки: към датата на издаване на ревизионния акт и към настоящия момент няма доказателства за реално осъществена облагаема доставка по фактурата. Има частично плащане, но данъчното събитие, което поражда правото на приспадане на данъчен кредит е облагаемата доставка. Както е посочено и в указанията на изпълнителния директор на НАП, представени от жалбоподателя, когато към момента на издаване на ревизионния акт не е настъпило данъчно събитие, правото на данъчен кредит следва да бъде отказано, тъй като то не произтича от издаване на фактурата, не произтича и от трансфер на парични средства без основание, а от факта на извършена облагаема доставка. В тази част ревизионния акт е също законосъобразен и следва да бъде потвърден.

Относно начисления ДДС за безвъзмездно отдадена за ползване част от офис на италианското дружество S. SRL: За данъчните периоди м. 06.2018 г., м. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г. и м. 10.2018г., на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, във вр. с чл. 9, ал. 3, т. 2 от ЗДДС и чл. 117, ал. 1, т. 3 от ЗДДС с ревизионния акт е доначислен ДДС общо в размер на 509,14 лв. за безвъзмездно отдадена част от офис за ползване от на италианското дружество S. SRL. Установено е че съгласно договор за наем на недвижим имот от 12.07.2017г., [фирма], в качеството на наемодател, отдава под наем на [фирма] недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица]. Договорът е сключен за периода от 13.07.2017 г. до 13.07.2018г., с опция за автоматично продължаване. Месечният наем е в размер на 500,00 евро/977,92 лв., без ДДС. Наемателят „П.“ АД е задължен да плаща договореният месечен наем, както и режимните разходи по наетия имот /ел. енергия, отопление, вода, охрана, входни такси/. Съгласно раздел V, т. 5. 5. от договора, наемателят [фирма] отдава част от офиса на италианско дружество S. SRL, партньор на [фирма]. Двете дружества се представляват от едно и също лице Д. Л. и са свързани лица. Съгласно договора наемът се плаща от [фирма]. За ползване на наетия имот през ревизирувания период от [фирма] са издадени 9 фактури, с общ размер на данъчната основа 5 091,31 лв. и начислен ДДС общо в размер на 1 018,25 лв., по които жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит. За преотдадената от жалбоподателя част от офиса на италианския партньор S. SRL, не са издавани фактури, респективно не е начисляван ДДС. За извършените разходи и получените услуги, в т.ч. и префактурирани офис консумативи /с ползван данъчен кредит/ органите по приходите са приели, че е налице извършена от дружеството безвъзмездна доставка на услуга, която се приравнява на възмездна и е начислен ДДС. Настоящата съдебна инстанция

счита за основателно възражението на жалбоподателя, че не се доказва да е осъществена безвъзмездна доставка на услуги, приравнена на възмездна в полза на S. SRL по т. 5.5 от договора за наем със [фирма]. Предмет е предоставяне за ползване на част от офиса на италианското търговско дружество. Доказателства, че реално такова ползване е предоставено не са представени. Няма осъществена безвъзмездна доставка на право на временно ползване, включително и осигуряване на офис консумативи. Не се установява имотът да е предаден в държане и до него да е осигурен достъп на служители на S. SRL. Съответно не може да се приеме доставка на услуги, в случая безвъзмездна, която приходната администрация е приела, че е осъществена и приравнила на възмездна. В тази част ревизионният акт е необоснован и незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предвид изхода на правния спор и разпоредбата на чл. 161, ал.1 от ДОПК, както и направените искания за присъждане на разноски от двете страни, на жалбоподателя се дължат разноски, съответно на отменената част от жалбата, в размер на 47 лева. На приходната администрация се дължи юрисконсултско възнаграждение в минимален размер, съответно на отхвърлената част от оспорването, в размер на 1918 лева. Материалният интерес, върху който са изчислени разноските включва и размера на задълженията по РАПРА, доколкото същият е предмет на съдебното производство. По компенсация, на ответника се дължи сумата от 1871 лева, юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА за нищожен ревизионен акт №П-22220419038355-003-001 от 01.03.2019г. за поправка на ревизионен акт № Р - 22220418005463-091 - 001 от 26.02.2019г., издаден от М. С. Д., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 860/20.05.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП– С., с който са установени задължения на [фирма] в размер на 46 206.24 лева главница и 3120.94 лева лихви.

ОТМЕНЯ ревизионен акт № №Р-22220418005463-091-001 от 26.02.2019г., издаден от Т. П. Н. — орган, възложил ревизията и М. С. Д. — ръководител на ревизията в частта, в която е потвърден с решение №860/20.05.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. на установените с него задължения за ДДС на [фирма] за безвъзмездно отдаване за ползване на част от офис на S. SRL в размер на 509.13 лева главница и 7.51 лева лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], представлявано от изпълнителния директора Д. Л., чрез адв. И. Е. Г., САК, със съдебен адрес [населено място], район О., [улица] срещу ревизионен акт №Р-22220418005463-091-001 от 26.02.2019г., издаден от Т. П. Н. — орган, възложил ревизията и М. С. Д. — ръководител на ревизията в останалата част, в която е потвърден с решение №860/20.05.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. и са установени задължения по ЗДДС в размер на 44 768.56 лева главница и 1499.39

лева лихви от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 17/01.05.2018г. и №18/15.05.2018г. с предмет на доставките продажби на кафе и фактура №21/05.07.2018г. с предмет авансово плащане, издадени от [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], представлявано от изпълнителния директора Д. Л., чрез адв. И. Е. Г., САК, със съдебен адрес [населено място], район О., [улица] да заплати на НАП, дирекция „ОДОП“ сума в размер на 1871 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Съдебното решение подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: