

РЕШЕНИЕ

№ 3640

гр. София, 04.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 02.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **9838** по описа за **2019** 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/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от Н. К. В., депозирана чрез пълномощника му А. „Б. и партньори“, представлявано от адв. Д. Б. срещу Ревизионен акт № Р-22221418005238-091-001/09.04.2019 г., издаден от Д. И. Д. на длъжност „началник сектор“, възложил ревизията и Г. С. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите“ ръководител на ревизията, изменен в едната част и потвърден с Решение № 1253/19.07.2019 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който е отказано правото на приспадане на данъчен кредит начислен по облагаеми доставки ДДС в общ размер на 34 600 лева, обективирани във фактури с номера № 3/17.04.2018 г. с данъчна основа 79 000 лв. и ДДС 15 800 лв., № 4/17.04.2018 г., с данъчна основа 79 000 лв. и ДДС 15 800 лв. и фактура № 5/29.06.2018 г. с данъчна основа 15 000 лв. и ДДС 3000 лв., и е доначислен ДДС за недеklarирани В. в общ размер на 1648,76 лв. върху данъчна основа, формирана като разлика между декларираните придобивания от [фирма] и декларираните доставки от чуждестранни доставчици,

В жалбата се поддържа, че РА, изменен и потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в

противоречие с материалноправни разпоредби на ДОПК, ЗДДС, в противоречие с практиката на СЕС, необоснован и немотивиран. Ревизиращият екип не се бил съобразил със събраните в хода на ревизията доказателства и е изградил формални и напълно необосновани изводи. Посочва се, че от мотивите на РД не ставало ясно дали е прието, че процесните доставки не са извършени изобщо или не са извършени от издателите на процесните фактури. Наред с това, сочи, че в нарушение на чл. 117, ал. 4 от ДОПК отговорът от приходната администрация на Испания във връзка процедурата по обмен на информация не е връчен на ревизираното лице. Относно непризнатото право на данъчен кредит по спорните по делото фактури, жалбоподателят счита, че са налице предпоставките на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и от негова страна по безспорен начин в ревизионното производство било доказано, че процесните МПС са придобити от него въз основа на валидно сключени и реално изпълнени договори, последица от което е преминаването на правото на собственост върху процесните влекачи в патримониума на купувача, [фирма]. Наред с това неправилно било прието от страна на ревизиращият екип, че се касаело за В., извършен от жалбоподателя, но оформен документално, като осъществен от доставчика [фирма]. Неправилна била и преценка на органите по приходите, че реалните доставки били между [фирма] и испанското дружество [фирма]. Соци се още, че след като е налице твърдение от страна на ревизиращия екип, че МПС е доставено на [фирма], но не от посоченият доставчик, то последният следвало да обоснове и да докаже от кое точно друго лице е било получено това МПС, като това стане с доказателства, събрани по предвидения за това ред в ДОПК, което не било сторено. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт Р-22221418005238-091-001/09.04.2019, изменен в едната част и потвърден с Решение № 1253/19.07.2019 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], както и присъждането на сторените по делото разноски, съобразно представения списък по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведените публични съдебни заседания по делото жалбоподателя, се представлява от адв. С., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен по подробни съображения изложени в жалбата. Претендира се присъждането на разноски по делото съобразно представен списък.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител, заявява становище за неоснователност на жалбата, като счита оспорения РА за правилен и законосъобразен. Подробни доводи относно незаконосъобразността на жалбата са изложени в депозираните по делото писмени бележки.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взима становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на [фирма] за установяване на данъчни задълженията на дружеството по ЗДДС.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221418005238-020-001/04.09.2018 г., връчена на 17.09.2018 г. по електронен път, съгласно чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30,

ал. 6 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.04.2018 г. до 30.06.2018 г. Със Заповед № Р-22221418005238-023-001/12.12.2018 г., производството е спряно, считано от 12.12.2018 г. във връзка с открита процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Испания, съгласно чл. 7 от Регламент на Европейската общност 904/2010 г. О318-029176/11.12.2018 г. Със Заповед № Р-22221418005238-143-001/19.02.2019 г. производството е възобновено, като бил определен срок за приключване на ревизията до 25.02.2019 г. Всички заповеди са издадени от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството жалбоподател е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, съответно № /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221418005238-040-001/13.09.2018 г. и изх. №Р-22221418005238-040-002/20.02.2019 г., с които са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, договори, свързани с дейността на дружеството през ревизирания период, както и документи относими към получените доставки от [фирма] и недекларираните В.. В отговор такива са представени с вх. №1453-007577/09.10.2018 г. и вх. №1453-00-1303/26.02.2019 г., подробно описани в констативната част на РД.

С цел изясняване на обстоятелствата относно допълнително установените задължения по ЗДДС, във връзка с непризнат ВОД, както и относно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за покупка на стоки са извършени насрещни проверки на [фирма], приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/№ П-22220218177372-141-001/16.11.2018 г., а с протокол № 1232994/10.12.2018 г. бил документиран преглед на първичните и вторични счетоводни документи и регистри. Резултатите от тях са обективирани в протоколи, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от оспорения акт.

Била извършена и процедурата за „Обмен на информация по молба на орган по приходите към държава-членка на ЕС“ с цел установяване на реалния доставчик и съответно купувач на транспортни средства, доставени от [фирма].

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418005238-092-001/07.03.2019 г., връчен по електронен път. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418005238-091-001/09.04.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С оспорения РА на жалбоподателя е определен допълнително данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 12 909,54 лв. и лихви за забава общо в размер на 1 016,61 лв., при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 27 626,01 лв. Определените задължения са в резултат непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 6 от ЗДДС общо в размер на 34 600,00 лв. за

данъчни период м. 04.2018 г. и м. 06.2018 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. С РА е начислен и допълнително ДДС общо в размер на 5 935,35 лв. за установени недеklarирани вътреобщностни придобивания /В./ за м. 06.2018 г.

За данъчен период м. 05.2018 г. не са извършени корекции на декларирани от жалбоподателя резултати по ЗДДС, но е установен невнесен данък в размер на 718,45 лв. и са определени лихви за забава в размер на 59,68 лв.

Относно допълнително начисления данък при недеklarиран В. от I. SL. Испания с VIN №E8B73881104 органите по приходите са приели съобразно изпратения отговор по обмен на информация, че от страна на жалбоподателя са ползвани под наем едни и същи МПС за няколко поредни месеца, което не отговаряло на условията за краткосрочно отдаване под наем, и място на изпълнение на доставка е в страната и за жалбоподателят е възникнало задължение да издаде протокол по чл. чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС и да начисли ДДС в размер на 1648.76 лева за данъчен период м.06.2018 г.

Органите по приходите са посочили, че протоколи по чл. 117 от ЗДДС е следвало да бъдат включени в дневниците за покупки и продажби за съответния данъчен период, като за тези доставки в случая освен, че не са издавани протоколи, не са отразени в счетоводството жалбоподателя.

Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит, органите по приходите са установили, са приели, че от посочения доставчик не са представени достатъчно доказателства във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит от ревизираното лице. Предвид това е посочено, че по гореописаните доставки не може да бъде доказано извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и възникване на данъчно събитие по чл. 25 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури №3/17.04.2018 г. и №4/17.04.2018 г., издадени от [фирма] общо в размер на 31 600,00 лв., за данъчен период м. 04.2018 г. Отказът е аргументиран, с оглед на обстоятелството, че по две от фактурите издадени от [фирма] за продажба на МПС, закупени от доставчика в условията на В., не са налице действително извършени доставки и не се доказвало реално прехвърляне на собствеността на спорните МПС от доставчика. Липсвало плащания по фактурите в пълен размер. Посочено, че доставчика на В. - INTER T. R. е декларирал, че няма търговски отношения с [фирма]. С оглед на това органите по приходите са констатирани, че липсвали доказателства за прехвърляне на правото на собственост, тъй като от страна на доставчика не било доказано по-безспорен начин, че е придобил процесните МПС вследствие на В., както и, че същият е притежавал автомобилите предмет на доставката, за да може в последствие същите да бъдат прехвърлени на [фирма].

Относно фактура № 5/29.06.2018 г. с данъчна основа 15 000,00 лв. и ДДС 3 000,00 лв. е установено, че предмет на доставката е „частично плащане по договор за продажба на употребяван влекач „И.“. Не е представено банково извлечение или друг документ, доказващ извършено плащане. Фактурата счетоводно е отразена по Дебита на счетоводна сметка 402 „Доставчици по аванси“.

При така посочените обстоятелства, органите по приходите счита, че не са изпълнени условията на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, съгласно който в случаите, в които преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането

/за размера на плащането/, с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. Предвид липсата на безспорни доказателства за извършено разплащане, както и на прехвърляне правото на собственост върху фактурираните МПС, ревизиращите органи са приели, че посочената фактура е издадена от [фирма] без да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и без да е налице доставка по реда на чл. 6 от ЗДДС, а ДДС е начислен, без да е изискуем по смисъла на чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС. В резултат на това е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 000,00 лв., по фактура № 5/29.06.2018 г., издадена от Б. СТРОЙ Е.“ Е. за данъчен период м. 06.2018 г.

Срещу РА от [фирма] е подадена жалба до директор на Дирекция „ОДОП“, като с Решение № 1253/19.07.2019 г., директорът на Дирекция „ОДОП“, ревизионният акт е изменен в част, като установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 06.2018 г. данък за внасяне в размер на 9 481,81 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 5 195,02 лв., ведно със съответните лихви, а в останалата част Ревизионен акт № Р-22221418005238-091-001/ 09.04.2019 г., е потвърден.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза /основно и допълнително заключение/, приети от съда, като обективно и безпристрастно изготвени и като неоспорени от страните по делото. От основното заключението на вещото лице се установява, че фактура № 3/17.04.2018 г., фактура № 4/17.04.2018 г. и фактура № 5/29.06.2018 г., издадени от доставчика [фирма] са били осчетоводени при дружеството-жалбоподател, като разплащането по фактурите е извършено по банков път. Вещото лице е констатирало, че от представените платежни документи по фактура № [ЕГН]/17.04.2018 г. е видно само частично плащане в размер на 12300,00 лв., издадена от [фирма], а по фактура № [ЕГН]/29.06.2018 г. не са били представени разплащателни документи. Посочено е, че в счетоводството на [фирма] са заприходени получените ДМА по спорните фактури, по счетоводна сметка 207 Транспортни средства, въз основа на първичните документи; договори за покупко-продажба на МПС и свидетелства за регистрация на МПС. Отразени са в Инвентарна книга и САПл на дружеството за процесния период. Няма данни за други доставчици на същите ППС за периода на ревизията - от 01.04.2018 г. до 30.06.2018 г. По данни от информационната система на НАП за ревизирания период в дружеството има назначени 7 лица по трудов договор на длъжности: ръководител отдел в транспорта; шофьори товарен автомобил - международни превози и шофьори товарен автомобил.

В допълнителното заключение вещото лице икономист е посочило, че приходите на жалбоподателя през календарната 2018 г. /годината на придобиване на процесите 2 броя МПС/ са формирани от услуги по транспортна дейност в страната и в чужбина. Дружеството е реализирало приходи от продажби на услуги транспортна дейност/ в общ размер на 429906,44 лв. за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. Процесите 2 броя товарни автомобили - употребяван влекач И. с рама и употребяван влекач И. с рама са включени в ДМА на [фирма] през 2018 г. В лиценза за осъществяване на транспортна дейност от страна на жалбоподателя, тези автомобили не са изрично описани, но същият лиценз се отнася за всички товарни автомобили, с които [фирма] осъществява транспортната си дейност в периода на действието му. Не били

представени конкретни данни за използването на тези автомобили в

осъществяваната от страна на жалбоподателя независима икономическа дейност, извън тези описани в констативната част на заключението. Въз основа на представеното по делото допълнително извлечение на счетоводна сметка 503 за периода от 14.05.2018 г. до 07.06.2018 г., вещото лице установило, че по фактура № [ЕГН]/17.04.2018 г. с обща стойност в размер на 94 800,00 лв. /дан. основа 79000,00 лв. + ДДС 15800,00 лв./ са платени от страна на [фирма] по банков път: 39300,00 лв. на 15.05.2018 г.; 20000,00 лв. на 15.05.2018 г.; 35500,00 лв. на 31.05.2018 г.; по фактура № [ЕГН]/17.04.2018 г. с обща стойност в размер на 94 800,00 лв. /дан. основа 79000,00 лв. + ДДС 15800,00 лв./ са платени от страна на [фирма] по банков път: 12300,00 лв. на 31.05.2018 г.

По делото са приобщени и представени от жалбоподателя допълнителни доказателства.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от „ [фирма], жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р- РА №Р-22221418005238-091-001/09.04.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който на жалбоподателя е определен допълнително данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 12 909,54 лв. и лихви за забава общо в размер на 1 016,61 лв., при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 27 626,01 лв. Определените задължения са в резултат непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 6 от ЗДДС общо в размер на 34 600,00 лв. за данъчни период м. 04.2018 г. и м. 06.2018 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. С РА е начислен и допълнително ДДС общо в размер на 5 935,35 лв. за установени недекларирани вътреобщностни придобивания /В./ за м. 06.2018 г., а за данъчен период м. 05.2018 г. е установен невнесен данък в размер на 718,45 лв. и са определени лихви за забава в размер на 59,68 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява 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.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в

ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕП. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, а доводите изложени от страна на жалбоподателя в тази насока са неоснователни.

По материалната законосъобразност на акта:

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури № [ЕГН]/17.04.2018 г. с обща стойност в размер на 94 800,00 лв. и фактура № [ЕГН]/17.04.2018 г. с обща стойност в размер на 94 800,00 лв., съдът намира, следното:

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази

доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен 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 съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 32, 33/. Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС.

Доказателствената тежест да установи факта на извършване на услугата и предаването на резултата от нея от доставчика на получателя с всички допустими доказателствени средства е на жалбоподателя, тъй като той иска да се ползва от правото на приспадане на данъчен кредит. /Решение № 1833 от 18.02.2015 г. на ВАС по адм. д. № 5652/2014 г., Решение № 2748 от 26.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9747/2013 г. и др./. Т.е. получателят следва да положи грижата на добър търговец и да се увери, че доставчикът разполага с процесните стоки, което в случая не е сторено.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

В контекста на настоящия спор и съобразно представените по делото доказателства води до извода, че безспорно жалбоподателят е придобил в собственост спорните МПС, за което свидетелства и заключението на вещното лице. Спорът обаче в случая е сведен това, не дали жалбоподателят е собственик на процесните МПС, а как и от кой доставчик правото на собственост е било прехвърлено на жалбоподателя, дали от прекия му доставчик [фирма] в условията на осъществен В., както се твърди от страна на дружеството жалбоподател, или директно от I. Испания, с което дружество жалбоподателят е имал търговски отношения.

По делото действително са представени множество доказателства за придобиване

на спорните МПС – договори, фактури, протоколи, но от страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства за това кой е реално прехвърлителя на правото на собственост върху стоките, за да е налице настъпване на данъчно събитие, което от своя страна да е предпоставка за начисляване на данък. Липсват доказателства, че [фирма] е придобил МПС, предмет на сделките вследствие на проведен В., като за това не са представени фактури или други писмени документи. Съобразно правилото на чл.24 от ЗЗД, при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В случая определяне по съгласие на страните, предвид вида на стоките е изключено, а фактическо предаване между [фирма] и жалбоподателя липсва.

Многобройните документи, приложени още в хода на ревизионното производство, както и представените в впоследствие, такива не водят до извод за реалност на доставките.

Както се посочи по-горе тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности са извършени именно от сочения във фактурите доставчик, преценено с установената при него липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

Основателен е изводът на органите по приходите, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит е необходимо предвидените в закона /чл. 6, ал. 1 и чл. 25 от ЗДДС/ изисквания да са изпълнени по отношение на конкретната доставка и посочените страни по доставката. Правилно и законосъобразно е преценено, че не е достатъчно стоките да са доставени и налични при получателя, а е необходимо правото на собственост върху същите да е прехвърлено именно от лицето, посочено като доставчик в издадените данъчни фактури, както и не е съобразена нормата на чл. 116 от ДОПК, която регламентира, че в случай, че за установяване на задълженията на ревизираното лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирия е да представи доказателства за изясняването им, което в случая не е сторено.

Следва да се посочи, че притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на С. (сега СЕС) по дело C-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г. В т. 31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото"; „ Ако в

резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Ето защо, съдът намира, че недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването на предположение, че такива не са извършени и то именно от дружеството, издало фактурите. При това положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обосноваван извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл.69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 от ЗДДС по фактури, издадени от доставчика [фирма], е законосъобразен и обосноваван, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена. Законосъобразни и в съответствие на ЗДДС са и изводите на органите по приходите изложени за допълнително начисления на данък в размер на 1648.76 лева за данъчен период м.06.2018 г. Правилно е констатирано, че за жалбоподателят на основание чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, във връзка с чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС за получените доставки от чуждестранните контрагенти дължи ДДС.

Видно е от доказателствата по делото, както и от извършения обмен на данни с испанската приходна администрация, заедно с получения доклад са събрани документи, че жалбоподателят е получил услуги от испанското дружество, касаещи месечни вноски за наем на МПС.

В случая, правилно е прието, че е налице дългосрочно отдаване под наем на превозното средство по аргумента на чл. 23, ал. 3 от ЗДДС.

По смисъла на чл. 8 от ЗДДС, услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока. Видно от чл. 6, ал. 1 от закона, доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Наемът/ползването на автомобил, който не представлява доставка на стока, се дефинира като доставка на услуга по смисъла на чл. 8 от ЗДДС. В този смисъл и е практиката на Съда на ЕС (Решение от 11 септември 2003 г. по дело C. W., C-155/01, т. 45 и Решение от 21

февруари 2008 г. по дело Part S., C-425/06, т. 61).

Разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС указва, че мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. В конкретния случай ревизираното лице не е предоставило такива данни. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя.

Изключение от общото правило на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС е уредено в чл. 23, ал. 1 от закона. Видно от разпоредбата на чл. 23, ал. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на услуга по краткосрочно отдаване под наем/краткосрочно предоставяне за ползване на превозни средства е мястото, където превозните средства фактически се предават на разположение на получателя. Случаите, при които не налице краткосрочно отдаване/ползване са разгледани в ал. 3 на чл. 23 от ЗДДС.

Във връзка с изложеното и на база събраните в ревизионното производство и настоящото съдебно такова доказателства, съдът намира, че доколкото не са опровергани данните, че конкретното МПС е наето от жалбоподателя за дългосрочно ползване под от N., S.L. - дружество, установено в Испания, се касае за дългосрочно ползване на съответния автомобил и разпоредбата на чл. 23, ал. 1 от ЗДДС е неприложима. [фирма], като получател по процесните услуги има статут на данъчно задължено лице, поради което приложение ще намери разпоредбата на чл. 23, ал. 4 от ЗДДС, която определя, че мястото на изпълнение при доставка на услуга по дългосрочно отдаване под наем или предоставяне за ползване на превозно средство, е мястото, където получателят е установен или има постоянен адрес или обичайно пребиваване. В тази връзка жалбоподателят е бил длъжен за подробно изброените, спорни фактури за наем от I., S.L., Испания да самоначисли ДДС, като издаде протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС и включи същите в съответната справка-декларация, което не е сторено.

Относно установените задължения за невнесен данък данъчен период за м. 05.2018 г. в размер на 718,45 лв. и лихви за забава в размер на 59,68 лв., по фактура № 5/29.06.2018 г. с данъчна основа в размер на 15 000,00 лв. и ДДС в размер на 3 000,00 лв., с предмет „аванс по договор за продажба на МПС“, издадена от [фирма], настоящия съдебен състав на съда, намира за обосновани изводите на ревизиращите, че не са представени доказателства за извършено плащане, поради което не били и налице условията на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и за жалбоподателя не е възникнало правото на приспадане на данъчен кредит. Последната норма гласи, че „когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане“. При безспорен факт между страните за плащанията по фактурата, следва да се приеме, че са налице авансови плащания и приложима е цитираната норма. Авансовото плащане законодателят не го третира като данъчно събитие, но на датата на съответното авансово (пълно или частично) плащане, ДДС става изискуем. След като е налице плащане по доставките съдебната практика е категорична, че е необходимо да се установи, че са налице всички елементи на договора, респ. да са налице доказателства, че договорените услуги са действително осъществени. В тази връзка следва да се посочи, че по делото са

налице достатъчно доказателства, подробно описани, обсъдени и преценени от съда, от които се установява реалното изпълнение на договорените услуги - продажба на употребяван влекач „И.“.

По така изложените по-горе съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в оспорените му части, е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури и допълнително начислен ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 1647.96 лева.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221418005238-091-001/09.04.2019 г., издаден от Д. И. Д. на длъжност „началник сектор“, възложил ревизията и Г. С. Б. на длъжност „главен инспектор по приходите“ ръководител на ревизията, изменен и потвърден с Решение № 1253/19.07.2019 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който е отказано правото на приспадане на данъчен кредит начислен по облагаеми доставки ДДС в общ размер на 34 600 лева, обективирани във фактури с номера № 3/17.04.2018 г., № 4/17.04.2018 г. и фактура № 5/29.06.2018 г., и е доначислен ДДС за недеklarирани В. в общ размер на 1648,76 лв., ведно с начислените върху тях лихви.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на **1647.96 лв.** /хиляда шестстотин четиридесет и седем лева и деветдесет и шест стотинки/, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: