

РЕШЕНИЕ

№ 932

гр. София, 20.02.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав, в публично заседание на 22.01.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Ванюша Стоилова, като разгледа дело номер **11433** по описа за **2013** 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 [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя Д. С. Ф. срещу ревизионен акт №[ЕГН]/24.07.2013г., издаден В. И. К., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., обжалван по административен ред и потвърден с решение № 1803/22.10.2013г. на директора на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са определени задължения по ЗДДС в размер на 8 433 537.82 лева, в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за данъчни периоди месец април, месец май, месец юни, месец юли, месец септември и месец октомври 2011г., както и са начислени лихви за забава в размер на 1 673 796.87 лева. В лихвите за забава е включена и начислена лихва за забава в размер на 32 786 лева при отразяване на кредитно известие, издадено от [фирма] в седмичния отчетен период, със забава от един месец.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материално правните разпоредби на чл. 68, чл. 69, чл. 71, ал. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Правят се възражения за явна необоснованост и немотивираност на акта и допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Жалбата не съдържа конкретни основания за отмяна на ревизионния акт, а общи твърдения за незаконосъобразност. В хода на съдебното производство жалбоподателят не се представява.

Ответникът – директорът на дирекция ”ОДОП” - С. при ЦУ на НАП, представляван от упълномощения си процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата по мотивите в решението, с което е потвърден ревизионния акт при оспорването му по административен ред. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания ревизионен акт, с право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл.156, ал. 1 ал. 5 от ДОПК срещу ревизионен акт, в частта, в която той е потвърден изрично от директора на дирекция ”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП [населено място] и е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Административен съд София – град, Първо отделение, 43 - ти състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1300583 от 21.01.2013г., изменена със ЗВР №1302682/27.03.2013г., издадени от Е. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., определена за компетентен орган да издава ЗВР със заповед № РД-01-1354 от 01.11.2012г. на директора на ТД на НАП – С.. Възложено е извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.04.2011г. до 08.11.2011г. В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на доставчиците на жалбоподателя, съставени са протоколи от проверките. За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад №1302682/15.05.2013г. В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е подадено възражение срещу ревизионния доклад, отхвърлено като неоснователно. Издаден е ревизионен акт № [ЕГН]/24.07.2013г., с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 8 433 537.82 лева главница и са начислени лихви за забава в размер на 1 673 796.87 лева. Р. акт е оспорен по административен ред и е потвърден с решение № 1803/22.10.2012г. на директора на дирекция „ОДОП” в частта на установените задължения по ЗДДС главница и лихви за данъчни периоди от месец април 2011г. до месец октомври 2011г. При обжалването по административен ред производството е прекратено в частта относно данъчен период месец ноември 2011г., поради липса на правен интерес, на основание чл. 88, ал. 1 , т. 3 от АПК. В тази част ревизионният акт не е оспорен по съдебен ред и не е предмет на настоящето съдебно производство.

В хода на съдебното производство не са събрани доказателства, различни от съдържащите се в административната преписка.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в писмена форма, с реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Съдът счита, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност, включително и с оглед задължението на съда да определи задълженията, съгласно чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Спорът по същество е относно правилното приложение на относимите материално - правни разпоредби, тоест дали са налице законовите основания за признаване право на данъчен кредит по процесните фактури.

По доставките от [фирма] :

Във връзка с декларирано право на приспадане на данъчен кредит от жалбоподателя по 21 фактури, издадени от [фирма] на дати 03.01.2011г., 01.02.2011г., 01.07.2011г., 01.09.2011г., 02.09.2011г., 03.09.2011г., 09.09.2011г., 12.09.2011г., 12.10.2011г., 13.10.2011г., 17.10.2011г., 20.10.2011г., 21.10.2011г., 25.10.2011г., 27.10.2011г., 31.10.2011г. на обща стойност от 21 139 500 лева и ДДС в размер на 4 227 900 лева е извършена насрещна проверка на доставчика. Съставен е ПИНП, съставено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, което е връчено по електронен път, защото дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция. От доставчика са представени процесните фактури, лицензия №636/23.05.2007г. за търговия с отпадъци от черни и цветни метали, трудови договори, платежни ведомости, декларация от управителя на дружеството, в която е обяснено, че предметът на дейност е търговия на едро с отпадъци от черни и цветни метали, счетоводни документи. Доставчикът е представил договори за наем на складови бази в [населено място], [населено място] и [населено място]. Дава обяснения, че стоките, закупени от [фирма] са транспортирани от получателя, а предаването им е осъществено в складовите бази на доставчика. Също така е представен договор за наем от 01.06.2010г., от който се установява, че [фирма] предоставя под наем на [фирма] за временно и възмездно ползване част от недвижими имоти, находящи се в [населено място], в [населено място], в [населено място] и в [населено място], представляващи гаражи, склад и дворно място. Срокът на договора е 5 години, цената на наема е 12 000 лева годишно без ДДС. Няма доказателства за плащане по фактурите. От служебна проверка в системата на ТД на НАП – С. е установено, че през ревизирия период доставчикът е разполагал с назначени служители на трудови договори на длъжности „счетоводител”, „стоковед”, „шофьор”, „общ работник”, „технически организатор офис”, „секретар”. Фактурите с № 478/03.01.2011г., №[ЕГН]/03.01.2011г., №477/03.01.2011г., № 479/01.02.2011г. са с предмет покупка на стоки. Фактура № 566/01.07.2011г. е с предмет наем на складови помещения. Всички останали фактури са с предмет аванс. В хода на съдебното производство са дадени указания на жалбоподателя за представяне на доказателства както за извършено авансово плащане, така и за настъпило данъчно събитие, тоест реална доставка на стоки или услуги. Доказателства не са представени.

Правото на данъчен кредит е отказано по всички издадени фактури.

По фактурите с предмет аванс са изложени мотиви, че същите са издадени без основание, тъй като няма осъществено авансово плащане, и/или последващо изпълнение и са нарушени разпоредбите на чл. 113, ал. 4 от ЗДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано поради липса на плащане по смисъла на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и липса на доставка, тоест няма данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС. Настоящата съдебна инстанция счита, че тези изводи са правилни и законосъобразни и правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури с предмет „аванс”, издадени от [фирма] е отказано в съответствие с приложимия материален закон и няма основания за отмяна на ревизионния акт в тази част. Разпоредбата на [чл. 25, ал. 7](#) от ЗДДС изрично предвижда, че когато преди да е възникнало данъчно събитие по [ал. 2](#), [3](#) и [4](#) се извърши плащане по доставката,

данъкът става изискуем при получаване на плащането. В случая няма получаване на плащане и правилно е прието, че фактурите са издадени без основание. Самото авансовото плащане не е данъчно събитие по смисъла на [чл. 25, ал. 2, 3 и 4 ЗДДС](#). В същото време обаче авансовото плащане е признат от закона юридически факт, при наличието на който настъпва изискуемост на данъка по този закон. По принцип, когато е налице авансово плащане по смисъла на изложеното, то не съществува само за себе си, след като и законът не го определя като данъчно събитие, поради което винаги трябва да се държи сметка при наличие на такова, извършена ли е съответната доставка на стока или услуга. В случая няма нито авансово плащане, нито бъдеща реално осъществена доставка. Законът допуска приспадане на право на данъчен кредит само за реално осъществени доставки, а не за договорени, респективно за заплатени частично или изцяло, без да е доказано тяхното изпълнение. В този смисъл за фактурите с предмет „аванс”, издадени без извършено плащане и без да е осъществена доставка не са налице материално правните основания на ЗДДС за приспадане право на данъчен кредит и правилно, обосновано и законосъобразно е отказано такова в ревизионния акт.

С ревизионния акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит и по издадените фактури № 478/03.01.2011г., №[ЕГН]/03.01.2011г., №477/03.01.2011г., № 479/01.02.2011г. от [фирма] с предмет покупка на алуминий, месинг, никел, цинк, калай на блок. Мотивите за отказа са за липса на реалност на доставката, непредставени доказателства за придобиване на стоките и за последващата им реализация от получателя, както и липса на ресурс за изпълнение на доставката от доставчика, липса на предходни доставчиците, липса на доказателства за транспорт. При съвкупна преценка на събраните доказателства съдът счита, че и в тази част ревизионният акт е издаден в съответствие с материалния закон. Единственото доказателство, въз основа на което се претендира право на приспадане на данъчен кредит са издадените фактури. Фактурите не са платени, няма доказателства за предходен доставчик, няма доказателства за последваща облагаема доставка. Прекият доставчик представя покупко - изплащателни сметки за закупени малки количества отпадъци от черни и цветни метали от физически лица от предходни години, включително и от 2007г. Те не съответстват като количество и вид на тези, които са предмет на процесните доставки. Същевременно не е доказано предаване на металите по пряката доставка. Металите са родово определени вещи по смисъла на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД и когато не е доказано предаването им няма прехвърляне на собственост върху тях. Твърди се, че предаването е осъществявано в складовете на продавача, но липсват приемо - предавателни протоколи за това, кантарни бележки и други съпътстващи изпълнението на доставката документи. Няма данни за осъществен транспорт от получателя на доставката, а също така няма плащане по фактурите. Също така са изискани счетоводни документи, от които да се установят стоките потоци на [фирма], но такива не са представени като в обясненията по т. 7 на описа на представените документи е посочено, че не се представя справка за стокосен поток, защото предмета на издадените фактури е аванс и услуги. Съвкупно преценени всички тези доказателства сочат на липса на реална доставка. Наличието единствено на документи, счетоводно отчетени, при липса на реално осъществена доставка не е основание да се приеме възникване на право на данъчен кредит. За да е налице право на приспадане на данъчен кредит следва да са изпълнени условията, предвидени в чл.68 от ЗДДС и да липсват пречките по чл.70 от ЗДДС. Условието на чл. 68, ал.1, т. 1

от ЗДДС е да е налице получена стока по облагаема доставка. Необходимо е да е налице реално осъществена доставка на стоки и независимо, че ревизираното лице представя фактури за получените доставки, ако не може да се докаже изпълнение на доставката на стока по чл. 6 от ЗДДС, то за получателя по доставката не възниква право на данъчен кредит. В 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 облагаеми доставки. Фактът, че има издадени данъчни фактури, които отговарят на изискванията на ЗДДС и ЗСч сам по себе си не означава, че те са достатъчно основание за признаване правото на данъчен кредит на получателя по тях. Не са налице всички предпоставки на чл. 68 и 69 от ЗДДС, а именно реално осъществени облагаеми доставки, поради което не могат да възникнат целените правни последици. От всички събрани по делото доказателства такава реалност не се установи и поради това правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури № 478/03.01.2011г., №[ЕГН]/03.01.2011г., № 477/03.01.2011г., № 479/01.02.2011г., издадени от [фирма].

Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано и по фактура №566/01.07.2011г. с предмет наем на складови помещения, данъчна основа по фактурата от 12 000 лева и ДДС в размер на 2400 лева. Представен е договор за наем от 01.06.2010г., от който се установява, че [фирма] предоставя под наем на [фирма] за временно и възмездно ползване част от недвижими имоти, находящи се в [населено място], в [населено място], в [населено място] и в [населено място], представляващи гаражи, склад и дворно място. Срокът на договора е 5 години, цената на наема е 12 000 лева годишно без ДДС. Съдът счита, че ревизионният акт в тази част е законосъобразен, тъй като услугата реално не е предоставена. Няма плащане по фактурата и никакви доказателства за ползване на наетите помещения. Наличието на фактура и договор, без да е доказано реално ползване не е достатъчно, за да се приеме реалност на доставената услуга. Съгласно чл. 228 от ЗЗД, с договора за наем наемодателят се задължава да предостави на наемателя една вещ за временно ползване, а наемателят - да му плати определена цена. Предоставянето за ползване, както и реалното ползване на наетите помещения не е доказано. В 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 облагаеми доставки. Не са налице всички предпоставки на чл. 68 и 69 от ЗДДС, а именно реално осъществени облагаеми доставки. От всички събрани по делото доказателства такава реалност не се установи и поради това правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура №566/01.07.2011г. с предмет наем на складови помещения, данъчна основа по фактурата от 12 000 лева и ДДС в размер на 2400 лева, издадено от [фирма].

По доставките от [фирма]:

Във връзка с декларирано право на приспадане на данъчен кредит от жалбоподателя в размер на 4 191 000 лева по фактури и кредитни известия, издадени от [фирма] за данъчни периоди месец април 2011г., месец май 2011г., месец юни 2011г. и месец юли 2011г. е извършена насрещна проверка на доставчика. Съставен е ПИНП, съставено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, което е връчено по електронен път, защото дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция. Фактурите и кредитните известия са включени в дневника за

продажби на доставчика в съответните данъчни периоди с предмет на доставките – аванс, посредничество и доставка по договор. Представени са 5 договора и анекси към тях, сключени с [фирма] за доставка на телешки език, на телешки сърца, на телешко машинно обезкостено, на телешко месо и на телешка мембрана. Към договорите има сключени анекси, с които договорите са прекратени, поради неизпълнение на чл. 3 от договора за плащане на цената в 10 - дневен срок от подписване на договора. В анексите е посочено, че следва да се издадат кредитни известия за разваляне на доставките към фактури № 156, № 157, № 159, № 161 и № 162, но такива кредитни известия не са издадени по реда на чл. 115 от ЗДДС. Не е представена обяснителна записка от доставчика за предмета на дейност на дружеството, няма деклариращи складови бази, хладилни камери, специализиран транспорт. Представени са банкови извлечения за плащания по банков път, но от данните по тях не може да се установи основанието за плащане и по кои фактури се отнасят наредените суми, с изключение на фактура № 1000074/01.06.2011г. с предмет плащане, съгласно договор за доставка. От представените банкови извлечения не е възможно да се установи основанието за плащане и постъпилите суми да се отнесат към конкретна фактура. Относно посочената единствена фактура, същата не може да се свърже с конкретна сделка и с конкретен договор за доставка. По издадените кредитни известия не са представени обяснения за причините и обстоятелствата за разваляне на сделките. Правото на данъчен кредит е отказано, поради липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1 т. 1 от ЗДДС.

Р. акт е правилен, обоснован и законосъобразен и в тази си част. Относно фактурите с предмет на доставките „аванс“ не следва да се признава право на приспадане на данъчен кредит, дори в случай, че се приеме, че банковите извлечения доказват плащане по тях. Самото авансово плащане не е данъчно събитие по смисъла на [чл. 25, ал. 2, 3 и 4 ЗДДС](#). В същото време обаче авансово плащане е признат от закона юридически факт, при наличието на който настъпва изискуемост на данъка по този закон. По принцип, когато е налице авансово плащане по смисъла на изложеното, то не съществува само за себе си, след като и законът не го определя като данъчно събитие, поради което винаги трябва да се държи сметка при наличие на такова, извършена ли е съответната доставка на стока или услуга. Законът допуска приспадане на право на данъчен кредит само за реално осъществени доставки, а не договорени, респ. заплатени частично или изцяло без да е доказано тяхното изпълнение. Едно от основанията да не бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит при авансовите плащания в случая, дори и те да са извършени в действителност е това, че доставката не е индивидуализирана чрез всички необходими релевантни за данъчното й облагане елементи. Както е посочено в т. 28 от решение на С. от 19 декември 2012г. по дело № С-549/11 [фирма], за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са били доставени е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансово плащане. В този смисъл за

фактурите с предмет „аванс“, издадени без извършено плащане и без да е осъществена реално доставка не са налице материално правните основания на ЗДДС за приспадане право на данъчен кредит и правилно, обосновано и законосъобразно е отказано такова в ревизионния акт. Останалите фактури са с предмет посредничество при сключване на договор, тоест осъществяване на услуга. Договор за посредничество, от който да се установи предмета на доставката не е представен. Не е доказано какъв предмет е уговорен за изпълнение между страните, условията, начин на изпълнение. Няма доказателства за реално осъществена услуга по посредничество. Дори да се приеме, че плащанията по банковите сметки са във връзка с фактурите, с предмет договор за посредничество, единствено плащането, без реална доставка не е данъчно събитие и не е основание за признаване право на приспадане на данъчен кредит. Фактурите с предмет плащане по договор за доставка не са обвързани с представените и прекратени поради неизпълнение договори. Предметът на доставката не може да се установи, съответно липсват доказателства за реалното му изпълнение. Доставката може да е както на стоки, така и на услуги като и в двата случая следва да е реално осъществена. В 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 облагаеми доставки. В случая то не е доказано, не са налице всички предпоставки на чл. 68 и 69 от ЗДДС, а именно реално осъществени облагаеми доставки, поради което не възниква право на приспадане на данъчен кредит. От всички събрани по делото доказателства такава реалност не се установи и поради това правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури с предмет посредничество по сключване на договор и плащане по договор за доставка.

Р. акт е съответен на приложимите материални норми и в частта относно издадените кредитни известия от [фирма]. Кредитните известия не съдържат основание за издаването им, съгласно чл. 115, ал. 4, т. 2 от ЗДДС. Съгласно [чл.115, ал. 1 от ЗДДС](#) при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата, като съгласно [чл.115, ал. 4, т. 2 от ЗДДС](#) известието задължително съдържа и основанията за издаването му. Основания като реквизит на издадените кредитни известия не са посочени, не се твърдят и не се доказват. Кредитните известия, издадени от [фирма] са без основание, като с техния размер законосъобразно е коригиран резултата за съответните данъчни периоди.

По издаденото кредитно известие № [ЕГН]/20.06.2011г. от [фирма] към фактура № [ЕГН]/01.06.2011г. на стойност 18 125 000 лева и ДДС на стойност 3 625 000 лева е установено, че фактурата и кредитното известие са включени в дневника за продажбите за съответния период, но кредитното известие не е отразено в дневника за покупки за този период от страна на [фирма]. С това е намален резултата на ДДС за внасяне за този период, като кредитното известие е отразено в следващия отчетен период и законосъобразно за забавата е начислена лихва. В тази част ревизионният акт също следва да бъде потвърден, поради липса на основания за отмяната му.

При този изход на правния спор направеното искане за присъждане на

разноски от страна на ответника по жалбата е основателно в размер на 202 596 лева, определен по реда на чл. 7, ал. 1, т. 4, вр. чл. 8 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения
Предвид горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК,
Административен съд София - град, Първо отделение, 43 - ти състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалба на [фирма],[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя Д. С. Ф. на ревизионен акт №[ЕГН]/24.07.2013г., издаден В. И. К., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., обжалван по административен ред и потвърден с решение № 1803/22.10.2013г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя Д. С. Ф. да заплати на дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП направените по делото разноски в общ размер на 202 596 (двеста и две хиляди петстотин деветдесет и шест) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б. в четиринадесетдневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: