

РЕШЕНИЕ

№ 1970

гр. София, 10.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 29.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **10977** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

2

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

Образувано е по жалба вх. № 27788 от 03.10.2017 година, по описа на Административен съд София град и вх. № 53-04-640 от 15.09.2017 г. на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика [населено място], подадена от Н. Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.2, ап.8, представлявано от В. А. Г., срещу Ревизионен акт /РА/№Р-22220316004992-091-001/14.03.2017 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и В. И. С.– ръководител на ревизията, потвърден с решение № 910/12.06.2017 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – [населено място].

Предмет на оспорване в настоящото производство се явява ревизионния акт, потвърден с решението на директора на дирекция ОДОП, с който са установени задължения в размер на 197 673,10 лв., в това число задължения за данък върху добавената стойност за довносяне в размер на 177 219,38 лв. и лихви към тях – 20 453,72 лв.

В жалбата се твърди, че ревизиращият орган не е подкрепил изводите си за липса на доставка с никакви конкретни доказателства. Твърди също, че представените в хода на ревизията документи са достатъчни да обосноват реалността на процесната

доставка. Според жалбоподателят РА е постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес, съдържа констатации и изводи, които взаимно си противоречат. Твърди също, че са налице всички материално-правни предпоставки за надлежно упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Съобразно изложеното в жалбата, изразява искане РА да бъде отменен в обжалваната част като неправилен и незаконосъобразен, както и за присъждане на направените във връзка с делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Ч., който от негово име поддържа жалбата и заявените със същата искания. Заявява искане съда да прецени обстоятелства по делото съобразно събраните доказателства.

Ответникът по оспорването - директора на дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП – [населено място], чрез процесуалния си представител юрисконсулт Д., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, с искане същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220316004992-020-001/21.07.2016 г. е възложено извършването на ревизия на Н. Е. за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.06.2015 г. до 30.06.2016 г. Заповедта е връчена на 08.08.2016 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният 2 - месечен срок за извършване на ревизията и изтича на 08.10.2016 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е изменян, за което са издадени Заповед №Р-22220316004992-020-002/07.10.2016 г., Заповед №Р-22220316004992-020-003/07.11.2016 г. и Заповед №Р-22220316004992-020-004 от 07.12.2016 г. Определен е срок за извършване на ревизията до 08.01.2017 г. Всички Заповеди са подписани от М. С. Х., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220316004992-092-001/01.02.2017 г., срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220316004992-091-001/14.03.2017 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С вх. № на ТД на НАП [населено място] 53-06-1319/22.03.2017 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба срещу РА, до директора на дирекция ОДОП - С.. В законоустановения с тази разпоредба срок, от решаващия административен орган е постановено решение № 910/12.06.2017г., с което РА е потвърден в обжалваната част. Решението е издадено в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК и от компетентен орган, видно от приложената Заповед №1418/17.06.2017г. /лист164/ на изпълнителния директор на НАП.

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 15.09.2017г. (решението на директора на дирекция ОДОП – С. е връчено на 11.09.2017 г.), в срока и по реда на чл. 155, ал.1 от ДОПК и от лице с правен интерес, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

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

РА №Р-22220316004992-091-001/14.03.2017 г., е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал. 2 ДОПК – от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, предвид представената Заповед №РД-01-1332#1/12.10.2015г./лист 23/ на директора на ТД на НАП С.. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които могат да се квалифицират като съществени и да обосноват самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията, представени са писмени доказателства и е допусната съдебно-счетоводна експертиза /л. 331 -л.357/ за установяване на релевантни обстоятелства към данъчното облагане на ревизираното лице във връзка с реалността на спорните доставки и произтичащите от това правни последици. Заключение на експертизата е прието без оспорване от страните. Съдът го кредитира изцяло като обективно, компетентно изготвено и даващо пълен и обоснован отговор на поставените задачи. Констатациите на вещото лице са изложени по-долу в мотивите на настоящото решение.

Ревизиращият екип е установил, че Основната дейност на Н. Е. през ревизираните периоди е международен автомобилен транспорт. Дружеството разполага с необходимата техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността.

С РА за ревизираните периоди е установен данък върху добавената стойност за довносяне в размер на 177 219,38 лв., при деклариран от ревизираното лице данък върху добавената стойност в размер на 26 790,23 лв. Допълнително установените с РА задължения са резултат от:

- непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 174 204,34 лв. по фактури, издадени от: П. КОНСУЛТ 64 Е., с ЕИК[ЕИК], Ш. МОБИЛЕ БГ Е., с ЕИК[ЕИК], КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е., с ЕИК[ЕИК] и М. К. Е., с ЕИК[ЕИК];

- непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 860,75 лв. по фактури за зареждане на гориво и покупки на материали от чужбина, издадени от чуждестранните доставчици: Е. Е. Е. S., с VIN BE0841909718, S. E., с VIN FR21484835103 и D. & R. AGREE R. T., с VIN FR45342033263 и

- деклариран, но невнесен данък върху добавената стойност в размер на 2 154,29 лв.

1. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е.:

За данъчен период м. 06.2015 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 703,34 лв. по осем фактури, издадени от П. КОНСУЛТ 64 Е..

За данъчен период м. 06.2015 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 800,00 лв. по четири фактури, издадени от Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е..

От страна на ревизиращият екип, на основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на доставчиците, а на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, като са изискани информация и доказателства, касаещи реалността на доставките.

Искането за представяне на документи, адресирано до П. КОНСУЛТ 64 Е., е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Искането за представяне на документи, адресирано до Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е., е връчено по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Двете дружества не са представили изисканите им документи и писмени обяснения, касаещи реалността на доставките по фактурите, по които ревизираното лице е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит.

В отговор на искане за представяне на документи №Р-22220316004992-040-002 от 12.12.2016 г. ревизираното лице е представило само копия на фактурите, счетоводни справки и „писмо-отговор“.

Във фактурите, издадени от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е., е вписан предмет на доставките „услуга“. Единствено във фактура №[ЕГН]/27.6.2015г., издадена от Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е., е вписан предмет на доставката „гориво“.

Ревизираното лице не е представило писмени обяснения и/или документи, от които да се установи какви услуги са му фактурирани. Не са представени доказателства и/или писмени обяснения във връзка с фактурата с предмет на доставката „гориво“. Направило е само бланкетно твърдение, че услугите са във връзка с основната дейност на дружеството. От представените доказателства за спорните фактури се установява единствено, че са осчетоводени по сметка с-ка 602 „разходи за услуги“.

В хода на ревизията не са представени и доказателства за извършено плащане по фактурите от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е..

В РД е посочено, че в периода на издаване на фактурите /м. 06.2015 г./ П. КОНСУЛТ 64 Е. не е декларирало действащи трудови договори. В хода на ревизионното производство е извършена проверка в информационната система на НАП и констатирано, че П. КОНСУЛТ 64 Е. е декларирало прекратяване на трудови правоотношения – през 2012 г., 2013 г. и 2014 г. На 01.02.2015 г. са прекратени и последните два трудови договора. След тази дата П. КОНСУЛТ 64 Е. не декларира трудови правоотношения и действащи трудови договори.

Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е. е декларирало само един трудов договор, за който е посочило дата на прекратяване - 02.02.2015 г., - преди периода на издаване на спорните фактури /м. 06.2015г./.

П. КОНСУЛТ 64 Е. е deregистрирано по ЗДДС, считано от 28.08.2015 г., а Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е. е deregистрирано от 15.07.2016 г.

П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е. нямат обявени актове в Търговския регистър за 2015 г., не са подавали и декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г.

В хода на съдебното производство не са ангажирани доказателства, от които да бъде обоснован извод, че спорните фактури документират реално извършени доставки от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш. МОБИЛЕ БГ Е..

От приетото без оспорване заключение на вещото лице се установява, че процесните фактури са включени в дневниците на доставчиците П. Консулт 64 Е. и Ш. МОБИЛЕ БГ Е., но вещото лице не е осъществило контакт с тях, поради което не е било възможно да се направи заключение дали е налице осчетоводяване на доставките към

жалбоподателя, начислен ли е дължимият ДДС по тези доставки, отразен ли е същият като задължение към бюджета.

От експертизата се установява още, че П. Консулт 64 Е. и Ш. МОБИЛЕ БГ Е. имат извършвани предходни проверки от компетентните данъчни органи, които съвпадат само за част от периодите на ревизията, извършена на жалбоподателя Н. Е..

Във фактурите от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е. е вписан предмет на доставката „услуга“. Към тези фактури не са приложени никакви съпътстващи документи /договори, приемо-предавателни протоколи и др./, от които да се установи видът на фактурираните услуги.

Следва да бъде отбелязано, че издадените фактури и кредитни известия са в нарушение на чл.114 ал.1 т.9 от ЗДДС – в тях не се съдържа описание на вида на услугата т.е. не би могло да се разбере за какъв вид доставка са издадените фактури. Съгласно чл. 71, ал.1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Разпоредбата на чл. 114 ал. 1 т. 9 от ЗДДС постановява, че фактурата задължително съдържа количеството и вида на стоката, вида на услугата.

Една от процесните фактури е с предмет на доставка на стоки - „гориво“ - фактура №[ЕГН]/27.6.2015г., издадена от Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е.. В съдебното оспорване не са ангажирани никакви документи, удостоверяващи предаването на стоката, липсват приемо-предавателни протоколи, складови, експедиционни, транспортни или каквито и да е други документи, които да удостоверят предаване на гориво.

Съдът цени процесните фактури като частни документи по смисъла на чл. 180, ал. 1 от ГПК, без достоверна дата и необвързващи съда относно съдържанието им – т.е. без материална доказателствена сила. Преценени с останалите обстоятелства по делото, при липса на доказателства за други обективни факти, свързани с предаването на стоката – „гориво“ по фактура №[ЕГН]/27.6.2015г., издадена от Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е., не доказват, че действително доставката са извършена от посочения във фактурата доставчик, и съответно възникнало данъчно събитие за доставка на стоки.

Начинът на оформяне на самите фактури - с абстрактно и общо посочен предмет на доставката /“услуга“/ и липсата на каквито и да е придружаващи фактурата документи обосновава извод, че се касае за липса на доставки.

Законосъобразно ревизиращите не са признали правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС по фактурите от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е..

След преценка на доказателствата в тяхната съвкупност съдът приема, че не е доказана реалност на доставките по процесните фактури от П. КОНСУЛТ 64 Е. и Ш.-МОБИЛЕ-БГ Е., поради което правилно ревизиращият екип не е признал правото на приспадане на данъчен кредит на осн. чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС.

2. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е..

По отношение на данъчни периоди м. 08.2015 г., м. 09. 2015 г., м. 10.2015 г., м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 01.2016 г., м. 02.2016 г. и м. 03.2016 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 118 257,00 лв. по 36 фактури, издадени от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е..

По отношение на данъчни периоди м. 04.2016 г., м. 05.2016 г. и м. 06.2016 г. не е

признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 44 440,00 лв. по 14 фактури, издадени от М. К. Е..

На основание чл. 45 от ДОПК на тези доставчици също са извършени насрещни проверки, а на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК от ревизираното лице са изискани документи и писмени обяснения, относно въпросните доставки.

Исканията за представяне на документи, адресирани до КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е. са връчени по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК.

В РД е налице констатация, че в указания в искането срок КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. не е представило изискваните документи и писмени обяснения относно реалността на доставките по фактурите с получател ревизираното лице. По преписката обаче са налични документи, представени с опис от това дружество. Описът и документите са подадени с вх. №КПД -7129/30.11.2016 г. по регистъра на ТД на НАП С., офис Б. и включват заверени копия на фактурите, издадени от КОСМОС Х. Е. на ревизираното лице, приемо-предавателни протоколи и Договор за спедиторско обслужване от 06.08.2015 г.

В указания от ревизиращите срок от М. К. Е. са представени документи с вх. №КПД-7127/30.11.2016 г. по регистъра на ТД на НАП С., офис Б.. Същите са представени с опис, в който се сочи, че се представят в отговор на връченото на „М. К. Е. искане №П-22220316195984-040-001/08.11.2016 г. Независимо че в описа се сочи, че се представят документи на М. К. Е., същият е подписан от неизвестно лице, като върху подписа е поставен печат на Н. Е.. Представени са заверени копия на фактурите, издадени от М. К. Е. на ревизираното лице, приемо-предавателни протоколи и договор.

В отговор на искане изх.№Р-22220316004992-040-002/12.12.2016г. ревизираното лице е представило копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи, договори и счетоводни справки.

От ревизиращият екип е установено, че както фактурите от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е., така и представените към тях приемо-предавателни протоколи и договори са с еднотипно съдържание.

Във фактурите, издадени от тези две дружества е вписан предмет на доставките „услуга“ /единствено във фактура №160/07.12.2015г., издадена от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е., е посочен предмет на доставката „стока“, но в приемо-предавателния протокол към нея е отразено, че възложителят приема от изпълнителя договорените спедиторски услуги/.

Към всяка от фактурите е съставен приемо-предавателен протокол. Във всеки от протоколите се сочи фактурата, към която е издаден, като е посочено следното - „приемо-предавателен протокол по фактура №/изписан е номера на фактурата/“. Относно приетото между страните, във всички протоколи се съдържа следният текст, - „... се състави настоящия протокол, с който се удостоверява, че възложителят приема от изпълнителя договорените спедиторски услуги по фактурата описана по-горе без забележки“. Освен, че се съдържа запис „спедиторски услуги“ в протоколите няма никаква друга информация за това какво точно е извършено и какво е прието от ревизираното лице.

Ревизираното лице /като възложител/ е сключило с КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е. /като спедитори/ еднотипни договори за спедиторско обслужване. Договорът между ревизираното лице и КОСМОС

ХОЛИДЕЙС Е. е с дата 06.08.2015 г., а този между ревизираното лице и М. К. Е. е от 12.05.2016 г.

В чл. 1 от двата договора е вписан следния предмет: „транспортно – спедиторско и митническо обслужване на външнотърговката дейност на възложителя.... „.

Органите по приходите са акцентирали върху редица уговорки между страните по договорите, които ако действително бяха изпълнени, то щяха да съществуват материално веществени следи, доказващи изпълнението им.

В чл. 4 от договорите за спедиторско обслужване е уговорено спедиторът да издава фактури след извършване на заявления превоз или услуга на база оферта и реално извършени дейности по оформяне на товара. Издадените фактури през текущия месец се заплащат по банков път до пето число на следващия месец. С. изпраща справка за дължими суми - S. в периода от 01-03 то число, съдържащ всички неплатени суми от възложителя. При забава от страна на възложителя се дължи неустойка в размер на 1% от дължимата сума за всеки просрочен ден, до окончателното изплащане, плюс законовите мораторни лихви.

В чл. 2 от договора е посочено, че:

- при внос възложителят е длъжен да информира спедитора с копия от съответните транспортни търговски документи за очакван внос, най-късно един ден преди получаване на пратката; да осигури вписването в товарителницата на спедитора като обработващ спедитор или N.; в случай на повреда или липса на превозваната стока е длъжен в седем дневен срок да отправи писмена рекламация към превозвача.

- при износ възложителят е длъжен да предоставя на спедитора заявка за транспорт своевременно с всички необходими данни; да подготви стоката за транспорт съгласно изискванията за опаковка и документация; да уговори писмено със спедитора мястото на получаване на пратката; при настъпване на щета да информира незабавно спедитора с всички необходими данни за вида и размера ѝ; в случай на повреда или липса на превозваната стока е длъжен в пет дневен срок да отправи писмена рекламация към превозвача.

- при митническо обслужване задължението на възложителя включва: да предостави на спедитора заверени формуляри на митнически декларации, разрешителни и сертификати, както и всички необходими документи за осъществяване на съответния внос или износ, в това число и пълномощно; да заплати своевременно всички мита и такси, произтичащи от вноса.

В хода на ревизията не е представено нито едно доказателство, от което да може да се заключи, че ревизираното лице е изпълнило поне едно от задълженията си по договорите с КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е..

В чл. 3 от договорите са описани задълженията на спедитора: да приеме манифеста и обработи документално всички пратки, адресирани до него, да информира възложителя, като му представи всички съпътстващи документи, да изготви необходимите митнически документи и др.

Липсват каквито и да е доказателства, че спедиторът е изпълнил задълженията си по договора.

Както ревизираното лице, така и доставчиците не са представили никакви транспортни и търговски документи, удостоверяващи фактическо извършване

на спедиторски услуги от издателите на спорните фактури. Липсват товарителници с данни за спедитора, заявки за транспорт с данни за вида на товара, място на товарене и др. Ревизираното лице не е представило и изрично изисканите му доказателства за това как са се развивали търговските взаимоотношения със спорните доставчиците. Заявило е единствено, че договарянето е ставало по телефон.

Органите по приходите са изтъкнали, че в представените в хода на ревизията фактури и приемо – предавателни протоколи не са посочени конкретни данни, свързани с извършването на спедиторските услуги. Не са посочени дата, място, заявка, маршрут, товари, МПС, шофьор и др.

Ревизиращите са изтъкнали също, че реалността на извършените услуги се установява и с надлежно доказани и отчетени разходи за тях от страна на доставчиците. Тук са се позовавали както на чл. 12, ал. 1 от ППЗДДС, така и на счетоводното законодателство и по – конкретно на НСС -18 „Приходи“ /в сила от 01.02.2002 г./. Посочили са, че приходът по смисъла на Закона за счетоводството /ЗС/ и т. 7.2. от НСС 18 „Приходи“ се признава, когато разходите, направени по сделката, както и разходите за извършване на сделката, могат да бъдат надеждно измерени. Това по смисъла на стандарта означава, че разходите за извършване на услугите, чието реално изпълнение се претендира въз основа на представените фактури, би следвало да са направени и да могат да бъдат надлежно измерени към момента на издаване на посочените документи, тъй като извършването на каквито и да било услуги е съпроводено с различни по вид и обхват разходи, които принципно могат да бъдат измерени и доказани със съответните документи.

Така при позоваване на счетоводното и данъчното законодателство ревизиращите са подчертали, че посочените доставчици не са представили каквито и да е доказателства за надеждно измерени и отчетени разходи по извършване на фактурираните услуги.

Както от ревизираното лице, така и от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е. не са представени доказателства за плащане по спорните фактури. В голяма част от фактурите е посочено пращане в брой, но тези фактури не са придружени от фискални бонове. Към фактурите с отбелязване „по сметка“ също не са представени доказателства за плащане.

Ревизираното лице е представило хронологичен опис по дебита и кредита на сметка 602 „Разходи за услуги“, от който е видно, че фактурите от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е. са осчетоводени по дебита на сметка 602 „разходи за услуги“. Ревизираното дружество декларира само общо и бланкетно, че услугите са във връзка с основната му дейност, не представя каквито и да е писмени обяснения или доказателства за използване на услугите за дейността на дружеството.

При проверка в информационната система на НАП органите по приходите не са констатирани данни, от които да следва, че доставчиците са разполагали с кадрови потенциал за извършване на спедиторски услуги:

За М. К. Е. е констатирано, че за периода м. 12. 2015 г. - м. 06. 2016 г. е декларирало две лица, назначени по трудово правоотношение на длъжност „продавач консултант“.

За КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. е констатирано, че през 2015 г. и 2016 г. не е

декларирало назначени по трудови правоотношения лица.

М. К. Е. е декларирало пред НАП търговски обекти в [населено място], [улица] /офис / и в [населено място], ул. Лъвски рид /офис/.

Не са налице данни за търговски обекти на КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е., няма и регистриран ЕКАФП с дистанционна връзка с НАП.

КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г., в която е посочена основна дейност на дружеството: „друг пътнически сухопътен транспорт неклассифициран другаде с код 4939“. Същото е подало справка за налични активи, в която фигурира едно превозно средство: автобус „М.“ с рег. [рег.номер на МПС] . Дружеството няма обявени актове за 2015 г. в Търговския регистър.

М. К. Е. и КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. са дерегистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Три от фактурите от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. /№225/07.03.2016 г., №227/10.03.2016 г. и №229/14.03.2016 г./, по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит са издадени след дерегистрацията по ЗДДС на дружеството.

С оглед на гореизложеното на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е..

От приетото заключение на вещото лице по ССЧЕ се установява, че процесните фактури са включени в дневниците на доставчиците КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. с изключение на Фактура №225/07,03.2016г., Фактура №227/10.03.2016г. и Фактура №229/14.03.2016г. Включени са и процесните фактури с доставчик М. К. Е.. Проверка в счетоводството на доставчиците също не е осъществена. Не са налице данни за корекция на приходите по издадените от тези доставчици фактури към Н. Е. и касаещи ревизирания период на жалбоподателя, поради което може да се приеме, че приходите са признати.

Настоящият съдебен състав счита, че в хода на проведеното оспорване не бяха ангажирани доказателства, от които да бъде обоснован извод, че спорните фактури документират реално извършени доставки от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е..

От допуснатата в хода на съдебното производство ССЧЕ не може категорично да бъде установено дали доставчиците са отчетели приходи по издадените процесни фактури, поради невъзможност за достъп до техните счетоводства. Когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). В Решение № 15435 от 23.11.2011 г. на ВАС по адм.дело № 2420/2011 г., постановено по казус за непризнато право на приспадане на ДДС по чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС, поради липса на реално извършени доставки на услуги, са изложени съображения, че реалното им извършване се установява с удостоверяване на надлежно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика.

В хода на ревизията са представени еднотипни договори за извършване на

„спедиторски услуги“, както и бланкетни приемо-предавателни протоколи, но нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство бяха ангажирани доказателства за реално осъществени доставки. Тук следва да бъде отбелязано, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги, задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС.

Назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза не обосновава категоричен извод за реалност на доставките при последователна съдебна практика, че единствено наличието на фактури и счетоводното им отразяване при получателя не е достатъчно да обоснове тази реалност. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС. Липсват установявания от вещото лице с какъв ресурс е разполагал доставчика към момента на изпълнение на доставките, посочени във фактурите, къде са били заведени, има ли осчетоводени приходи по спорните фактури, тъй като същото не е имало възможност да извърши справка в техните счетоводства.

Така настоящият съдебен състав приема, че правилно на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от КОСМОС ХОЛИДЕЙС Е. и М. К. Е..

Правилното счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока по чл.6 от ЗДДС и възникнало данъчно събитие. Издаването на фактура не е достатъчно основание да се приеме, че е осъществена доставка. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Поради това, именно той носи и тежестта да докаже

правопораждащия факт – извършването на доставка. В хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства във връзка с реалното осъществяване на доставките. Както притежаването, така и редовното осчетоводяване на фактурите, вкл. и отразяването в дневниците за продажби, не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции.

Назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза не обосновава категоричен извод за реалност на доставките при последователна съдебна практика, че единствено наличието на фактури и счетоводното им отразяване при получателя не е достатъчно да обоснове тази реалност. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС. Следва да бъде посочено, че за изпълнение на поставените въпроси по изготвената ССЧЕ са ползвани доказателствените материали приложени към делото, както и след издаване на съдебни удостоверения са приложени следните отговори от НАП: Отговор с изх. №0394-п-43/17.04.2018г. по описа на ТД на НАП изпратен до вещото лице, Отговор с вх. №12430/26.04.2018 по описа на АССГ /л.287/, Отговор с вх. №12428/26.04.2018г./лист 300/ по описа на АССГ. Контакт със счетоводството на жалбоподателя и счетоводствата на доставчиците не е осъществен.

Реалното извършване на една доставка на стока и услуга е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените сделки. Липсата на такива, съответно може да обоснове извода на липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки на стоки и услуги, като предпоставка за възникването на правото на данъчен кредит.

3. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от чуждестранни доставчици:

Ревизираното лице в качеството си на получател по смисъла на чл. 11, ал.2 от ЗДДС е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от лица, регистрирани за целите на ДДС на територията на различни държави членки. Предмет на доставка по издадените фактури е покупка на гориво,

Установено е, че Н. Е. е декларирало доставки с право на данъчен кредит по фактури за закупено гориво от „Е. Е. Е. S., с VIN BE0841909718, S. E., с VIN FR21484835103 и покупка на „метериали“ от D. & R. AGREE R. T., с VIN FR45342033263. Горивото е зареждано в собствените на ревизираното лице превозни средства, като със същите е извършен превоз на товари на

територията на различните държави членки на ЕС. Установено е още, че горивото се употребява извън територията на страната и не се транспортира до територията на Република България. Ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит в размер на **860,75 лв. за закупено в чужбина гориво и материали по изброените доставчици.**

Ревизиращите са обосנוвали извод, че Н. Е. неправомерно е ползвало право на данъчен кредит по фактурите за гориво и материали от горните дружества. Посочено е, че при зареждане на гориво в чужбина лицето придобива право на собственост върху стоки, които не се транспортират от територията на другата държава-членка до територията на страната. Това придобиване не може да се определи като вътреобщностно по смисъла на чл. 13 от ЗДДС и за тях не следва да възникне право на данъчен кредит.

Ревизиращите са мотивирали изводите си и с позоваване на чл. 13, ал. 1 от Наредба №Н-9 от 16.12.2009 г. за възстановяването на ДДС на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка на ЕС. Изтъкнали са, че съгласно Наредбата данъчно задължено лице, установено на територията на страната, което иска да му бъде възстановен ДДС от друга държава - членка на Европейския съюз, за начислен му данък, за закупени от него стоки, получени услуги или осъществен внос на територията на същата, следва да отговаря на условията, предвидени в държавата членка по възстановяване. Съгласно чл. 13, ал. 2 от Наредбата, правата и задълженията на лицата по ал. 1, както и периодите за упражняване на правото за възстановяване са съгласно законодателството на държавата членка по възстановяване.

Позовали са се на разпоредбата на чл. 17, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която място на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва до територията на страната е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността или при фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2 от ЗДДС.

Ревизиращите се позовават на редица разпоредби от вътрешното законодателство, цитират и решения на СЕС. С горното обосновават тезата, че мястото на облагане се намира в държавата-членка на пристигане на пратката или транспорта, т. е. държавата-членка на крайно потребление. С това свързват направеното заключение, че в конкретния случай по отношение на гореописаното придобиване, при което стоките не пристигат в действителност и превозът им не завършва на територията на Република България, дружеството няма право на приспадане на данъчен кредит.

Обоснован е извод, че при зареждането на гориво на територията на страна членка на ЕС по отношение на издаването на фактура и облагането с ДДС ще се прилага разпоредбата на законодателството на съответната държава.

Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, вътреобщностно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Предвид така даденото легално определение от законодателя, в настоящия

случай не може да се приеме, че е налице вътреобщностно придобиване по отношение на закупеното от Н. Е. гориво на територията на Република Франция и Кралство Б., тъй като с горивото е извършен транспорт на територията на тези държава и горивото не е транспортирано в България.

Съгласно чл. 62, ал.1 от ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Независимо че процесната стока не е пристигнала на територията на РБ, на основание чл. 62, ал. 2 ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, придобиващо стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Текстът на чл. 62, ал. 3 предвижда неприложимост на алинея втора, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В случая не са ангажирани доказателства, че ВОП на стоките са обложени в процесните държави членки. Тук следва да се има предвид и, че по отношение на процесните доставки не намира приложение нормата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, тъй като тя касае изключение от правилото предвидено в чл. 61, ал. 1 от ЗДДС за определяне на мястото на изпълнение при вътреобщностно придобиване. В случая, след като по изложените вече съображения тези доставки не представляват вътреобщностно придобиване по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, то по отношение на тях не намира приложение както правилото по чл. 61, ал. 1 от ЗДДС за определяне мястото на изпълнение, така и изключението предвидено в, ал. 2.

С оглед на изложеното, настоящия съдебен състав споделя изводите на органа по приходите в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „E. E. S., с VIN BE0841909718, S. E., с VIN FR21484835103 и D. & R. AGREE R. T., с VIN FR45342033263.

По така изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон. Жалбата на Н. Е. следва да бъде приета за неоснователна.

По делото от страна на ответника е направено искане за присъждане на разноски в размер н на основание чл. 161 ДОПК, поради което съдът следва да присъди юрисконсултско възнаграждение в размер до минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата от Н. Е., ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22220316004992-091-001/14.03.2017г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С.– ръководител на ревизията, потвърден с

решение № 910/12.06.2017 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – [населено място] в частта, с която са установени задължения в размер на 197 673,10 лв., в това число задължения за данък върху добавената стойност за довносяне в размер на 177 219,38 лв. и лихви към тях – 20 453,72 лв.

ОСЪЖДА Н. Е., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.2, ап.8, представлявано от управителя В. А. Г. да заплати на директора на дирекция ОДОП – С. при Национална агенция за приходите сума в размер на 4506,73 лева (четири хиляди петстотин и шест лева и седемдесет и три стотинки) разноси по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.

Съдия: