

РЕШЕНИЕ

№ 5172

гр. София, 13.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 13.07.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **8453** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение №234/21.4.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта, с която е ПОТЪВЪРДЕН ревизионен акт №Р-22002218006495-091-001 от 17.09.2019 г., като са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер от 196692,99 лв. главница за данъчни периоди м. март 2017 г. и м. април 2017 г., както и 47272,99 лв. лихви, по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят твърди, че доставките са осчетоводени, с което доставчикът е потвърдил извършването им; платена е цената по тях, с което са спазени изискванията на чл. 71 ЗДДС. Плащането на цената е породило задължение за издаване на фактура. Договорените доставки са извършени впоследствие. Представени са доказателства и за последващата реализация на закупената стока. Неустановяването на обстоятелства относно произхода на стоката, както и непълната документация на предходния доставчик не е релевантно относно правото на приспадане на ДДС. Жалбоподателят не е бил длъжен да изследва редовността на предходната доставка. Липсата на произход няма пряко отношение към възникване правото на приспадане на данъчен кредит.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна

практика“. [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение.

Представителят на СГП моли жалбата да се отхвърли.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218006495-020-001 от 26.10.2018 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.03.2017 г. до 30.04.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218006495-092-001 от 24.07.2019 г., а ревизията е приключила с ревизионен акт /РА/ №Р-22002218006495-091-001 от 17.09.2019 г. Определен е ДДС за довносяне в размер на 196 692,99 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 47 272,99 лв. - не е признато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС по 6 фактури, издадени от [фирма].

Ревизията е втора, възложена по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с решение №1570 от 12.10.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, с което е отменен РА №Р-22002317006668-091-001 от 13.06.2018 г. за данъчни периоди м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия.

Установява се, че дружеството е извършвало търговия на едро с телекомуникационно оборудване, телефонни централи, платки, телефони, офис техника, компютри, периферни устройства и потребителска електроника. За целта са наети склад и офис, находящи се на адрес: [населено място], район Военна рампа, [улица] [фирма] не е разполагало със собствени активи и кадрова обезпеченост.

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/ №Р-22002218006495-040-001 от 19.11.2018 г., с което са изискани всички доказателства, свързани със сделките с [фирма], в това число, както тези относно съществуващите облигационни отношения между дружествата, така и тези, касаещи счетоводното отразяване на сделките.

В отговор от жалбоподателя са представени документи и писмени обяснения, както следва: фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] /6 фактури, издадени във връзка с извършените авансови плащания от жалбоподателя през ревизираните данъчни периоди и 2 фактури, свързани с доставката на стоките, издадени през следващи данъчни периоди/; рамково споразумение за доставка на телекомуникационно, компютърно и офис оборудване №1003/2017 г., сключено на 15.03.2017 г. между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител; писмени заявки за доставка по рамково споразумение №1003/2017 от 15.03.2017 г., изготвени от [фирма] до [фирма]; приемо-предавателни протоколи от 07.11.2017 г. и 18.09.2018 г.; платежни нареждания за извършени вътрешнобанкови преводи към

[фирма] в размер на 26 100,00 щатски долара и 578 852,00 евро; осчетоводяване на извършените плащания по сметка 402 - Доставчици по аванси; оборотни ведомости; главна книга на сметка доставчици; справка за стоковия поток; аналитични салда за периода от сметка 304 - Стоки.

От управителя на ревизираното дружество са представени и писмени обяснения, в които е посочено, че от процесния доставчик се поръчва телекомуникационно и компютърно оборудване и офис техника, като стоката се плаща авансово по банков път. В представените обяснения е декларирано още, че доставките на стоките се извършват от 6 до 9 месеца след последното плащане и в тази връзка е изтъкнато, че в чл. 9, ал. 2 от договора е допусната печатна грешка, като посоченият срок от 15 дни се отнася за рекламации за дефекти, а не за срок за доставка на стоките. Посочено е още, че първата доставка по договора с [фирма] е извършена на 06.11.2017 г., а на 18.09.2018 г. е извършена и окончателната доставка, с която са покрити всички платени от жалбоподателя аванси. Ревизираното лице е декларирало още, че през ревизираните данъчни периоди за целите на дейността е ползвал склад под наем, находящ се на адрес [населено място], [улица]. Относно търговската кореспонденция и преговорите между двете дружества е изложено, че същите са водени от Ж. Ж. И. за жалбоподателя и Л. П. за [фирма]. Представени са и фактура и сертификат за извършен стокос контрол, издадени от [фирма], във връзка с установяване съответствието на телекомуникационното оборудване.

От ревизираното лице са представени още документи във връзка с извършени последващи облагаеми доставки на стоки с получатели, съответно [фирма], ЕИК[ЕИК] – фактура №[ЕГН]/30.11.2017 г., издадена от [фирма] и към [фирма], ЕИК[ЕИК] – фактури; рамково споразумение за доставка на телекомуникационно оборудване №0002/2017 г., сключено на 23.02.2017 г. между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството изпълнител; заявки за доставка, изготвени от [фирма] към жалбоподателя на 14.03.2017 г., 17.04.2017 г., 07.05.2018 г. и 15.05.2018 г.; оферта, изготвена от [фирма] към [фирма] от 18.03.2017 г. и приемо-предавателни протоколи от 16.02.2018 г., 21.09.2018 г., 21.12.2018 г.

От жалбоподателя са приложени и документи на английски език във връзка със закупуването на телекомуникационно и компютърно оборудване и офис техника от С. Т. Т. Л. /технически спецификации на стоките; проформа фактури; инвойси; споразумение за доставка на телекомуникационно оборудване №0006/2017; международни товарителници; митнически декларации.

В изпълнение на сключеното между жалбоподателя и [фирма] рамково споразумение №1003/2017, през ревизираните данъчни периоди от страна на [фирма] са извършени авансови плащания за доставката на телекомуникационно оборудване към спорния доставчик, за което последният е издал 6 фактури с данъчна основа в общ размер на 983 465,04 лв. и начислен ДДС в общ размер на 196 692,99 лв.

Съгласно представените писмени обяснения, доставката на телекомуникационно оборудване е следвало да се извърши от 6 до 9 месеца след извършване на авансово плащане и издаване на фактурите. Съгласно приложените документи, първата доставка на стоки е извършена от [фирма] на 07.11.2017 г., за което от доставчика е издадена фактура №8/07.11.2017 г. с нулеви стойности, тъй като от данъчната основа в размер на 70 079,00 лв. и начислен ДДС в размер на 14 015,80 лв. е приспаднал платен аванс в размер на 84 094,80 лв. На 18.09.2018 г. от [фирма] към ревизираното лице е издадена още една фактура, във връзка с финализиране на доставката на стоки,

като същата отново е с нулеви стойности, поради приспаднати извършените авансови плащания от жалбоподателя в общ размер на 1 096 063,18 лв.

С цел установяване реалността на процесните сделки, от страна на жалбоподателя са приложени и два приемо-предавателни протокола от 07.11.2017 г. и от 18.09.2018 г.

Поради съмнения в количеството и качеството на част от артикулите, доставени от [фирма], от задълженото лице са ползвани и услугите на независим орган за извършване на стоков контрол, за удостоверяване на което са приложени копие от фактура и сертификат за стоков контрол №02/2633, издадени от [фирма]. Съгласно сертификата е извършен стоков контрол на офис техника /метален контейнер, съдържащ електронни компоненти/ със задача - установяване на количество, типово съответствие и видимо, външно състояние на представената стока по фактура №282 от 18.09.2018 г. чрез изброяване и оглед. Установено е, че част от кашоните и кутиите от картон са повредени, както и че са налице липси и излишъци на артикули по описаните в заявка №2 стоки. Установените количества обаче съответстват на посочените във фактура №282 от 18.09.2018 г. и тези, отразени в приемо-предавателния протокол. Като дата и място на контрола са посочени, съответно 20.09.2018 г. и складова база в [населено място], [улица].

Съгласно приложения от ревизираното лице стоков поток, закупеното телекомуникационно оборудване е предмет на последваща облагаема доставка към [фирма] и [фирма].

На основание чл. 45 от ДОПК е иницирирана насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка /ЛИНП/ №П-22221118198779-141-001 от 29.03.2019 г. Съгласно констатациите му ИПДПОЗЛ №П-22221118198779-040-001 от 19.11.2018 г. е връчено по електронен път на 09.01.2019 г. От процесния доставчик е изискано представянето на копие от рамково споразумение, сключено с ревизираното дружество, договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, заявки, технически спецификации, разменена кореспонденция с жалбоподателя, банкови извлечения за получените авансови плащания, документи за предходни доставчици на стоките, хронологии на счетоводни сметки, оборотни ведомости, писмени обяснения и други съпътстващи доставките документи, доказващи извършването им.

На 06.02.2019 г. от [фирма] са представени част от изисканите документи, а именно: заверени копия от фактури №8/07.11.2017 г. и №282/18.09.2018 г., издадени на [фирма]; приемо-предавателни протоколи от 07.11.2017 г. и 18.09.2018 г.; рамково споразумение №1003/2017 г., сключено на 15.03.2017 г. между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител.

Ревизиращите органи са посочили, че от проверяваното дружество не са ангажирани документи във връзка с придобиването на стоките, предмет на последваща доставка към [фирма], както и доказателства във връзка с осчетоводяването на същите. Не са представени документи, удостоверяващи получаването на авансови плащания от жалбоподателя, както и технически спецификации към стоките, оферти, изготвени от [фирма] и сключените между дружествата договори.

От органите по приходите е извършена справка в информационната система на НАП относно доставчика. Установено е, че [фирма] е дружество, регистрирано по реда на ЗДДС на 16.03.2017 г. и deregистрирано на 05.07.2017 г., при установени обстоятелства по реда на чл. 176 ЗДДС. Констатирано е също така, че [фирма] не е декларирано покупки в отчетните си регистри по ЗДДС за целия период на

регистрация си. Установено е още, че декларираният ДДС за данъчни периоди м. 03 и м. 04.2017 г. не е внесен в републиканския бюджет от този доставчик.

На следващо място, при прегледа на представените от доставчика документи се установяват разминавания в количеството, вида и техническите характеристики на стоките, посочени в заявките, подадени от [фирма] и тези, посочени в представените фактури с номера №8/07.11.2017 г. и №282/18.09.2018 г.

С протокол №1600281 от 03.06.2019 г. са присъединени доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, приключило с издаването на РА №Р-22002317006668-091-001 от 13.06.2018 г.

Предвид така установеното съдът намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Оспореното в това производство решение е издаден от компетентен орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, че при издаване на РА са спазени материално-правните норми при издаването му.

Съгласно чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, от съществено значение за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и неговото упражняване е получателят по доставката да разполага с фактура за доставката и тя да е реално осъществена. Двете предпоставки за признаване право на кредит са кумулативни и липсата, на която и да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Осъществяването на фактическия състав на доставката подлежи на доказване.

Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Константно при тълкуването на чл. 167 от Директива 2006/112-както в практиката на Съда, така и практиката на националните съдилища се приема, че наличието на действително осъществена /реална/ доставка е основна предпоставка за възникване на правото на приспадане. Това е прието и по делото "Б.", С-285/1. В т. 31 от него е посочено, че за да се установи, че на основание тези 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 Б.) за извършването на облагаеми сделки.

Съгласно чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, 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 /до размера му/, с изключение на полученото плащане във връзка с вътреобщностна доставка. За да е налице право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък за авансово плащане, следва всички релевантни елементи на данъчното събитие на бъдещата доставка на стоки да са били известни, в случая - стоките да са точно определени в момента на авансовото плащане /решение на СЕС по дело С-419/02/.

В процесния случай такива факти не се установяват. Видно от рамковото споразумение, страните по него са се съгласили, че [фирма] ще доставя телекомуникационно, компютърно оборудване и офис техника за сума, не по-малка от 500 000 евро годишно, съгласно ценовите оферти на изпълнителя / [фирма]/ и съгласно писмена заявка и техническата спецификация към нея от възложителя – [фирма]. Представени са единствено изготвените заявки за доставка към спорния доставчик, но не и изготвени от доставчика оферти, както и техническите спецификации на стоките, които следва да придружават изпратените от жалбоподателя заявки. Тоест, в случая към момента на предварителното плащане не е било постигнато съгласие относно конкретните параметри на сделката; не е индивидуализиран точно предмета на продажбата. В случая са посочени единствено количеството заявени стоки и техният модел, без допълнителни количествени и качествени характеристики. Тези пропуски не могат да се запълнят и от приложените по преписката приемо-предавателни протоколи, в които отново не са посочени данни за производител или конкретни технически спецификации за стоките.

На следващо място, съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по предходни облагаеми доставки. Наличието на предходна облагаема доставка е едно от кумулативно необходимите условия, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит. Същевременно, доставчикът е следвало да разполага със стоки от същия вид и количество като фактурираните и това количество фактически да е предадено на получателя. Установяването на тези факти предполага изследване на предходните и последващите продажби, съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н.

В случая за установяване на посочените факти са представени две групи доказателства. Първата група са документи относно счетоводното отразяване на процесните фактури; приемо-предавателни протоколи, подписани от двете страни по доставките /които са частни документи и удостоверяват извършени изявления по приемо-предаването на стоките, поради което и нямат обвързваща доказателствена сила/. Налице са и факти, въз основа на които се цели установяване на реалност на доставката – изрядно счетоводство на жалбоподателя, прехвърляне на стоките, предмет на доставката на следващи доставчици, документи, удостоверяващи приемо-предаването на стоките.

Налице са обаче и доказателства, при съвкупната преценка на които, както и сравнени с първата група доказателства, от които не може да се направи извод, че доставчикът на жалбоподателя, по веригата от доставки, е могъл и е притежавал стоките, именно които са били предмет на процесната доставка. При съвкупната им преценка следва да се направи извод, че цитираните по-горе документи не могат да удостоят реалното извършване на доставките. В този смисъл събраните доказателства относно предходния доставчик [фирма], подробно описани по-горе.

Тази невъзможност следва да се приеме, че е била както в момента на извършването на авансови плащания, така и в следващите данъчни периоди.

Липсват доказателства и за това, че на ревизираното лице са му известни контрагентите, от които прекият му доставчик ще набави или е набавял преди това договорените стоки. Не се установява къде са съхранявани стоките от [фирма] до последващата им доставка към жалбоподателя-представените приемо-предавателни протоколи не удостоверяват конкретно място на предаване на спорните стоки, както и от кои лица е извършено. Представеният сертификат за стоков контрол №02/2633, издаден от [фирма] удостоверява извършена съпоставка по индивидуална маркировка на стоката по фактура №282/18.09.2018 г., издадена от [фирма], като по време на огледа са установени деформирани и повредени опаковки, както и липси и излишъци от някои артикули. Констатираните дефекти не са довели до отбив от заплатената от [фирма] цена за стоките. Те са констатирани няколко дни след подписване на приемо-предавателния протокол с [фирма]. Не са ангажирани доказателства за това, че са правени рекламации на стоките, нито да е търсено обезщетение за претърпени вреди поради забавяне на доставката с една година – действия, които един търговец би предприел обичайно при извършване на своята дейност.

В подкрепа на извода за липсата на реалност на спорните доставки, е обстоятелството, че [фирма] е със служебно прекратена регистрация по ЗДДС поради установени обстоятелства по реда на чл. 176 от закона, както и че дружеството не е внесло начисления ДДС по спорните авансови плащания, фактурирани през м. 03.2017 г. /в размер на 59 232,96 лв./ и м. 04.2017 г. /в размер на 137 460,04 лв./. Декларираната дейност е различна от търговията с телекомуникационно оборудване. Основни партньори на жалбоподателя през ревизирания период са китайски производители на телекомуникационно и офис оборудване. Ако се приеме твърдението на жалбоподателя, то би се стигнало до извода, че е предпочел да използва верига от „прекупвачи“, вместо да се снабдява с такива от големите вносители и разпространители на телекомуникационно оборудване, респективно сам да извърши внос на такива от Китай, както е сторил в предходен период – поведение, което противоречи на обичайната търговска логика -да продава стоките на конкурентни цени, за да извлече максимална икономическа изгода от продажбите.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна, поради което следва да бъде отхвърлена.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 5 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес /243 965.98 лв. / и съобразно претендираното, което възнаграждение следва да се определи в размер на 4970 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу решение №234/21.4.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта, с която е ПОТЪВЪРДЕН

ревизионен акт №Р-22002218006495-091-001 от 17.09.2019 г., като са определени задължения по *Закона за данък върху добавената стойност* /ЗДДС/ в размер от 196692,99 лв. главница за данъчни периоди м. март 2017 г. и м. април 2017 г., както и 47272,99 лв. лихви.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП сумата от 4970 лв. разноски.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

При подаване на касационна жалба, същата следва да бъде придружена с доказателства за внесена по сметка на ВАС държавна такса от 1951,73 лв. При невнасяне на дължимата държавна такса жалбата следва да бъде върната.

СЪДИЯ: