

РЕШЕНИЕ

№ 6667

гр. София, 24.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 12.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2931** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес в [населено място], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002215003294-091-001/02.12.2015 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, изменен с Решение № 254/12.02.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон, тъй като били налице реално осъществени облагаеми доставки. Претендира разносните по делото, както и юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Поддържа доводите, изложени при първоначалното разглеждане на делото.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002215003294-020-001 от 11.05.2015

г., връчена на 20.05.2015 г. и изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002215003294-020-002/18.08.2015 г., издадени от М. А. К., на възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 01.06.2014 г. до 30.06.2014 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22002215003294-092-001/05.11.2015 г., връчен на електронен адрес на 10.11.2015 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, от ревизираното лице е постъпило писмено възражение срещу констатациите в РД. По изложени в РА мотиви, възражението е прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество, за неоснователно.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22002215003294-091-001/02.12.2015 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

С жалба вх. № 53-06-7062 от 10.12.2015 г. по регистъра на ТД на НАП - С. е оспорен издадения РА.

С решение № 254/12.02.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, оспорения РА е изменен. Решението е връчено на 23.02.2016 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-04-176/26.02.2016 г. по описа на АССГ, издаденият РА е оспорен и по съдебен ред.

Предмет на разглеждане по настоящото дело е издадения Ревизионен акт № Р-22002215003294-091-001/02.12.2015 г., потвърден с решение № 254/12.02.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на:

- непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 8 039,78 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], както и в частта на

- начислен ДДС в размер на 19 639,79 лв. по фактури, издадени от [фирма] към руското дружество - О. „А.” с основен държавен номер ОГРН 1117746268639, за данъчен период м. 06.2014 г., ведно с начислените лихви за забава в общ размер на 3 247,55 лв.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

При издаването му не е допуснато твърдяното от жалбоподателя нарушение на материалния закон.

I. По отношение на непризнато право на приспадане на данъчен кредит

Съдът счита, че не са налице доказателства по делото, установяващи реалността на извършените доставки, по които се претендира правото на признаване на данъчен

кредит.

Настоящата ревизия е възложена във връзка с Решение № 591/22.04.2015 г. на Директора на Дирекция ОДОП С., съгласно което е отменен РА № Р-2215-1405847-091-01/16.02.2015 г. и административната преписка е върната за възлагане на нова ревизия за данъчен период м.06.2014 г. с конкретни мотиви.

В хода на ревизията е установено, че декларираната дейност на ревизираното дружество е международен транспорт и сключва застраховки в качеството си на Застрахователен агент на [фирма]. Дружеството не притежава собствени МПС.

1. По отношение на доставките от [фирма]:

С оспорения РА, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за периода м. 06. 2010 г. в общ размер на 940,00 лв. по фактури № 69/25.06.2014 г., № 82/27.06.2014 г. и № 89/30.06.2014 г., издадени от [фирма], подробно описани в РД и касаещи доставки „скреч карти”.

Ревизиращият екип е извършил насрещна проверка на КАПИТАЛ Т." АД с ЕИК[ЕИК]. Ревизираното лице е декларирало, че е придобило от КАПИТАЛ Т. [фирма] е представил заверени копия на фактури за продажби на стоки и приети плащания по тези фактури

От страна на [фирма] са изискани с ИПДПОЗЛ № Р-22002215003294-040-001/25.05.2015 г. /т.4 от искането/ доказателства свързани с доставките на скреч карти. В отговор на искането не са представени никакви доказателства, освен обяснение, че същите са предоставени на персонала във връзка с изпълнение на служебните им задължения извън страната. Не е представена информация от кои служители са ползвани 564 броя карти, както и кога и от кого са предадени същите.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че от така представените доказателства и след направения анализ на документите, че не е доказано използването на закупените скреч карти в процеса на независимата икономическа дейност на [фирма] – предоставяне на услуги по транспорт и не са налице условия, водещи до наличие на доставка, съответно право на ползване на данъчен кредит и на основание чл.68, ал.1, т.1 във връзка с чл.6 от ЗДДС, следва да бъде отказано правото на ползване на данъчен кредит в размер на 940.00 лв. по гореописаните фактури, издадени от [фирма].

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

[фирма] е декларирало, че процесните скреч карти са използвани от наети от дружеството лица при извършен международен транспорт. За периода на ревизията ревизираното лице е декларирало осъществен международен транспорт към О. А. ОГРН ОКПО – Русия. От справка в СДВР, сектор „Български документи за самоличност” се установява, че някои от лицата, назначени на трудови договори към ревизираното лице са преминавали през ГКПП, но датите на излизанията не съвпадат с датите, посочени в представените от ревизираното лице ЧМР за извършен международен транспорт по дестинацията Турция – Руска Федерация. Не са ангажирани доказателства – документи, данни и писмени обяснения, доказващи качеството му на доставчик по фактури издадени към О. А. ОГРН ОКПО – Русия.

Не е изпълнена и хипотезата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури издадени от [фирма] за покупка на скреч карти, декларирани от ревизираното лице като ползвани при извършения международен транспорт. Въпросът относно реалността на извършения международен транспорт по фактури издадени от О. А. ОГРН ОКПО

– Русия се явява преюдициален по отношение на закупените скреч карти. При положение, че международен транспорт към Русия не е осъществен, то би следвало и всички доставки съпътстващи основната да бъдат приети като недоказани.

При разглеждане на делото е изслушано и прието, неоспорено от страните, заключение по съдебно – счетоводна експертиза, както и допълнително такова, които съдът кредитира като компетентно изготвени и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал.

Видно от заключението на вещото лице, процесите фактури, издадени от [фирма] на [фирма], са включени (са отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди.

Предплатените карти, скреч картите, ваучерите и прима пакетите представляват движима вещ, съдържаща код за достъп до услуга на мобилен оператор. С прехвърлянето на собствеността върху тях се прехвърля правото на ползване и разпореждане с вещта, поради което доставката на ваучери на мобилни оператори представлява доставка на стока. Фактът, че ваучерът се ползва за достъп до услуга на мобилен оператор не му придава нематериален характер, нито ограничава правото на разпореждане с него за лицето, което е придобило съответната карта. Правото на собственост се извършва с реалното предаване на картите, като условието за настъпване на транслативния ефект е да бъде индивидуализирана вещта - карти и ваучери, които са носители на предплатени телекомуникационни услуги. Законът за задълженията и договорите /ЗЗД/ въвежда разграничение при продажбата на родово определени и индивидуално определени вещи. В случая се касае за доставка на индивидуално определени вещи: скреч карти за телекомуникационни услуги, такива които се определят по особените им белези, отличаващи ги от останалите вещи от техния род. Всяка карта притежава сериен и идентификационен номер, предоставян от съответния мобилен оператор. С картата съдържа информацията относно датата, до която е възможно да бъде използвана услугата, т. е. информацията за нейната валидност. В процесния случай, нито доставчикът, нито получателят предоставят информацията относно това, кой е оператора, и какъв е срока на валидност на картите. За предаването на същите не е изготвен приемо-предавателен протокол, с който да се направи необходимата индивидуализация. Не са изготвени и списъци на служителите, на които са дадени скреч карти. Според фактурите и счетоводното отразяване, стоките са изписани директно на разход, т.е. 564 карти са раздадени на работещите в дружеството 6 лица в рамките на процесния един месец, без да се конкретизира за кои международни курсове са използвани.

Предвид изложеното, съдът намира че жалбата е неоснователна в тази си част.

2. По отношение на доставките от [фирма]:

С оспорения РА, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 820,29 лева по пет фактури, издадени от [фирма], подробно описани в РД с предмет на доставки - „консумативи за камиони” и „резервни части”.

Ревизиращият екип е извършил насрещна проверка на прекия доставчик на ревизираното лице [фирма]. Предметът на сделките, извършени между ревизираното лице и [фирма] са доставки на гуми и резервни части и консумативи за камиони. Седалището на доставчикът [фирма] се намира на територията на [населено място]. Ревизиращият екип е отказал правото на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], като е мотивите към доклада е акцентирал върху факта, че прекия доставчик и ревизираното лице не са представили пътни листове за транспортирането от

[населено място] до [населено място], нито доказателства относно извършеният превоз - вида на МПС натоварило авточастите, както и кой е извършил натоварването и превозването. Не е представена кореспонденция между страните. Не са представени също и приемо-предавателни протоколи. Предмет на доставките по посочените фактури са стоки, които са родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността им, съгласно чл.24 от ЗЗД става щом вещите бъдат определени по съгласие между страните или чрез предаването им. Предаването на вещите от продавача на купувача при този вид търговски сделки е необходимо, тъй като чрез него вещите предмет на сделките се индивидуализират и същевременно се изпълнява задължението на продавача да прехвърли собствеността върху тях. Без да е налице такова предаване не може да бъде извършено прехвърляне на собствеността на стоките. Издадените от [фирма] данъчни документи не са съобразени с изискванията на чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС, а тъй като не са посочени количеството и вида на стоката, към всяка фактура е приложен опис като за резервните части няма посочен каталожен номер.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че независимо от така представените доказателства, не е налице реална, респективно облагаема доставка, тъй като няма данни за действително извършените доставки.

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

Безспорно е, че дружеството жалбоподател се занимава с международен транспорт. По делото обаче, няма доказателства, че тези материали са закупени именно от посочения доставчик, тъй като в случая се касае за родово определени вещи, които не са индивидуализирани.

При разглеждане на делото е изслушано и прието, неоспорено от страните, заключение по съдебно – счетоводна експертиза, както и допълнително такова, които съдът кредитира като компетентно изготвени и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал.

Видно от заключението на вещото лице, процесните фактури, издадени от [фирма] на [фирма], са включени (са отразени) в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди.

За обосноваване на доставка на стоки е необходимо установяването на обстоятелството, че ревизираното дружество е получило стоки от съответния вид и количество и че доставчикът разполага с тези количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни обстоятелства, съпътстващи такива доставки - доказателства за индивидуализация на стоката, за нейното предаване, за мястото на изпълнение - складови бази, транспорт и др.

В приложените към фактурите описи са записани вид на стоките, количество, единична и обща стойност. Видно от същите, предмет на доставка са били гуми, различни видове силикон, паста за спирачки, почистващо средство за ръце, канален ремък, тампон, лагер, помпа, чистачки, втулка, датчик, семеринг, спрей за размразяване, смазка, тefлонов уплътнител и т.н. Единствено фактурираните гуми са индивидуализирани с марка и съответен модел. По отношение на другите стоки липсва каквато и да било конкретизация. Някои от посочените консумативи са универсални, но за част от стоките /ремък, тампон, лагер, помпа, втулка, датчик, семеринг, тefлонов уплътнител/ е необходима индивидуализация с посочване на каталожен номер, марка и т.н., за да се прецени, доколко същите могат да се вложат в тежкотоварните МПС, с които дружеството осъществява своята дейност. Предходните

доставчици [фирма] и [фирма] се явяват преки. [фирма] е и основен доставчик на [фирма] в периоди, извън ревизирия. Липсва икономическа логика, да се закупуват стоки по този начин, поради което следва и извода, че е налице формално префактуриране, без реално движение на стоките между посочените лица по веригата. Паралелно с това, стоките не са заведени по материална сметка в счетоводството на дружеството, а директно са изписвани на разход.

В случая се касае за доставка на родово определени вещи, като по делото няма никакви доказателства за тяхното индивидуализиране и предаване, за да може да се прехвърли собствеността върху тях.

В същото време за доставчика няма доказателства и за собствени или наети складови помещения или други обекти, в които да ги съхранява преди да ги достави на жалбоподателя. Освен това, този доставчик не е имал наети лица, поради което не става ясно кой е извършвал продажби, кой е товарил стоката и др. Видно е също така, че съгласно заключението на вещото лице, че от страна на този доставчик няма обявени годишни финансови отчети за дейността на дружеството, което означава, че не извършва дейност.

Предвид изложеното, съдът намира че жалбата е неоснователна в тази си част.

3. По отношение на доставките от [фирма].

С оспорения РА, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 612,83 лева по три фактури, издадени от [фирма], подробно описани в РД и касаещи доставки с предмет „стоки” и „услуги”. Касае се за предоставени от [фирма] услуги по ремонт на МПС с вложени материали за сметка на изпълнителя. Представените спецификации по своята същност са калкулации на извършената услуга с включена цена на вложените материали и положения труд. Вложените материали са: тампон, втулка, спирачни дискове, лагер главина, накладки, външен кормилен накрайник, антифриз, прахоуловители, датчик километраж, рейка, ксенонова крушка, щанга и др. За закупуването им са представени фактури от предходни доставчици, с приложени към тях фискални бонове, подробно описани в констативната част на РД.

Извършена е насрещна проверка на прекия доставчик [фирма],[ЕИК].

Прекият доставчик е предоставил на ревизирият екип копие на фактури № 3517/25.06.2017 г. и № 3522/30.06.2014 г., ведно със спецификация/заявка за ремонт. В описаните документи са отразени продажби на стоки по вид и брой и извършен ремонт на транспортни средства ФОРД ТРАНЗИТ с рег. [рег.номер на МПС] и СИТРОЕН Д. с рег. [рег.номер на МПС]. Не е представено копие на фактура № 3595/27.06.2014 г. и съпътстващи документи относно документираните с нея осъществени услуги по „договор” - заявки, вложени материали, приемо-предавателни протоколи, сертификати, плащания и осчетоводявания във връзка със същата.

Не са представени данни относно това, на кой автомобил е извършена

услугата по ремонт. Ревизираното лице ползва под наем два влекача, два товарни автомобили, две полуремаркета и три ремаркета. По своята същност ремонтът на нает актив е приравнен на възмездна доставка, но в настоящата хипотеза ревизиращият екип счита, че не са налични доказателства предоставената услуга по ремонт извършена ли е на наетите ППС или не. Видно от описаните по-горе спецификации са налице вложени материали като акумулатор, лагер, амортизъори, носачи и др., които биха могли да доведат до увеличаване на първоначалната стойност на наетия актив, което ще доведе до счетоводно отразяване на ремонта като подобрение.

Ревизиращият екип е констатирал, че по тази фактура № 3595/27.06.2014 г. са представени данни относно това, на кой автомобил е извършена услугата по ремонт, а именно - извършен ремонт на ППС с рег. № 9891 НМ. В периода обаче, когато се твърди, че е извършен ремонт по описаната фактура транспортното средство, видно от представените СМР, както и тахографски записи, получени от ИА „Автомобилна администрация”, не е било на територията на страната.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че независимо от така представените доказателства, не е налице реална, респективно облагаема доставка, респективно услуга, тъй като няма данни за действително извършените доставки и такива.

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

Безспорно е, че дружеството жалбоподател се занимава с международен транспорт, което предполага и ползването на услуги по ремонт на ППС.

При разглеждане на делото е изслушано и прието, неоспорено от страните, заключение по съдебно – счетоводна експертиза, както и допълнителна такава, които съдът кредитира като компетентно изготвени и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал.

Видно от заключението на вещото лице, кадровата обезпеченост на [фирма] е 6 лица. Според счетоводните данни (записвания), [фирма] е отчело (осчетоводило) във връзка с фактурите на доставчиците, както заприхождаване на материали по дебита на с/ка 302 «Материали», така и текущ разход по дебита на с/ка 601 «Материали» и по дебита на с/ка 602 «Разходи за външни услуги». При доставчика, дотолкова доколкото счетоводни данни от тяхна отчетност са налични по делото, са видими счетоводни записвания с участието на кредита на с/ка 702 «Приходи от продажби на стоки» или с/ка 703 «Приходи от продажби на услуги» и кредитиране на с/ка 453 «Разчети за ДДС» (453/2 «ДДС на продажбите»). За годишен отчетен период 2014 г., дружествата са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО. По кредита на с/ка 302 „Материали” на [фирма] за

м.06.2014г., е видимо изписване на сума - резервни части и сума - консумативи, в кореспонденция с дебита на с/ка 601 „Разходи за материали”. Касае се за материали, които преди това са били заприходени по дебита на с/ка 302 „Материали”. Видно от Таблица № 10, има и материали, които са изписвани директно на разход по дебита на с/ка 601 „Материали”, а това е въпрос на счетоводна политика.

[фирма] е разполагало с шест служители на трудови договори, назначени на длъжности „автомонтьор“, „работник поправка на джанти и гуми“, „шофьор на товарен автомобил“, „продавач - консултант“ и др. Дружеството обаче не е разполагало с база - работилница, сервиз, съответно не представя доказателства за собствен или нает имот. Логично е, при ремонт на тежкотоварните МПС-та, същите да бъдат позиционирани за даден период на място, на което освен условия за ремонтни дейности се осигурява и нужната охрана. Влаганите в ремонтите стоки също изискват обект, в който да бъдат съхранявани. Паралелно с това, липсват хронологии на сметки от гр. 30, където съответните материали е следвало да бъдат заприходени при получаването им и съответно изписвани при влагането им в ремонта на посочените МПС.

Предвид изложеното, съдът намира че жалбата е неоснователна в тази си част.

Извършването на една услуга е факт от обективната действителност. За него следва да съществуват безспорни доказателства както относно резултатите, така и относно факти, обуславящи основанията за икономическата изгода, намерението на страните, знанието на определени факти, включително относно възможността на изпълнителите да престираат договорения резултат с гаранция за дължимата при изпълнението грижа. В конкретния случай, при доказване липса на осъществени доставки не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделката, която не е осъществена реално, а само са изпълнени счетоводните и отразявания и се претендира право на данъчен кредит. Получателят по фактурата не е възможно да не знае, че тя не отразява реална доставка, по която той е страна, поради което и с декларирането ѝ като такава с право на данъчен кредит претендира право, за което знае, че е възникнало. Ревизираното лице, въпреки изрично поисканите му доказателства, не е ангажирало такива.

Представените фактури сами по себе си не са доказателство за настъпване на данъчно събитие, нямат прехвърлително действие. Не е достатъчно само наличие на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните и отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя, а следва да

е установено, че стопанската операция е действително осъществена, съобразно принципите на чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството /ЗСч./. Указаният принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен.

В т. 13 от Решение по дело С-342/87 Г. Н., СЕС е приел, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, не включва данък, който се дължи само защото е вписан във фактура, упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени доколкото са дължими. В т. 17 от същото решение се сочи, че „ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна“.

Аналогични изводи се съдържат и в решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02. В него СЕС се е произнесъл, че правото на приспадане на данъчен кредит трябва да бъде упражнено, когато са налице двете предпоставки: стоките да са били доставени или услугите – извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който може да се счита за служещ за фактура.

От посочените по-горе решения на СЕС се налага изводът, че като материално правна предпоставка за признаване на претендираното право на данъчен кредит е необходимо да е налице доставка. Съгласно съдебната практика на СЕС понятието „доставка“ обхваща всяко прехвърляне на материалното имущество от едната страна, която оправомощава другата страна да разполага с него като собственик на собствеността /т. 39 от решение от 12.01.2006 г. по обединени дела С-354/03, С355/03 и С-484/03/. Затова съдът счита, че е необходимо да се установи дали за конкретното приспадане е налице доставка – получаване на стоките или услугите. Следователно, данъчните органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено въз основа на документ /фактура/ с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 г. по дело С-255/02/.

II. По отношение на начисления ДДС:

През м. 06.2014 г., ревизираното дружество е декларирало доставки на услуги по международен транспорт с нулева ставка към руското дружество О. „А.“. Като основание за неначисляване на данък във фактурите е вписано - „Глава 3 от ЗДДС“. Съгласно разпоредбата на чл. 30, ал. 1 от ЗДДС, „облагаема доставка с нулева ставка“ е превозът на стоки, когато превозът се извършва:

1. От място на територията на страната до територията на трета страна или територия или до територията на островите, образуващи автономните области А. и М., или

2. От територията на трета страна или територия или от територията на островите, образуващи автономните области А. и М., до място на територията на страната, или

3. Между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и т. 2.

Съгласно чл. 37, ал. 1 от ЗДДС, документите, с които се удостоверява наличието на обстоятелствата по тази глава, се определят с правилника за прилагане на закона. Ако доставчикът не се снабди с документите по ал. 1 до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем, разпоредбите на тази глава не се прилагат. По аргумент от чл. 37, ал. 2 от ЗДДС, ако впоследствие доставчикът се снабди с документите по ал. 1, той коригира резултата от прилагането на тази алинея по ред, определен с **Правилника за прилагане на ЗДДС /ППЗДДС/**.

В чл. 23, ал. 1 от ППЗДДС е регламентирано, че за доказване на международен транспорт на стоки по чл. 30, ал. 1, т. 1 и 2 от закона, доставчикът на услугата следва да разполага със следните документи:

1. Лиценз за извършване на международен превоз на товари, ако транспортът е автомобилен;

2. Международни превозни документи, в които е вписан като превозвач - товарителница, коносамент, авиотоварителница или друг международно признат превозен документ или копие от тях;

3. Фактура за доставката.

Лицето следва да разполага с всички описани документи едновременно, тъй като изискванията са дадени кумулативно, а не алтернативно.

През м.06.2014 г. [фирма] е декларирал доставки по международен транспорт на стоки с получател О. „А.“ - Русия на обща стойност 117 838.75 лв., за които е приложена нулева ставка и основание за неначисляване, вписано във фактурите и подадените отчетни регистри по ЗДДС – „Глава 3 от ЗДДС“. Ревизираното лице не притежава собствени МПС. Във връзка с декларирания международен транспорт, ревизираното

лице предоставя на органите по приходите договор за наем на МПС от 18.03.2014 г., сключен между [фирма], ЕИК[ЕИК], наричан накратко наемодател, от една страна и [фирма], наричан наемател, от друга страна. Договорът е сключен за наем на МПС, товарен влекач, марка ДАФ, модел 95ЦФ360, ДК [рег.номер на МПС] . Представено е и Свидетелство за регистрация на ППС, собственост на [фирма].

[фирма] е представило заверени копия на 10 фактури, издадени към руското дружество, на обща стойност 117 838.75 лв. и Договор за намерения № 27/19.09.2013 г., съгласно който О. „А.“ е спедитор, а ревизираното дружество е изпълнител и извършва международен превоз на товари със собствени или наети транспортни средства и срещу определено възнаграждение по цитирания договор.

След анализ на резултатите от извършените проверки и получените отговори, органите по приходите са заключили, че [фирма] не е извършило декларираната към О. „А.“ - Русия доставка с предмет - „транспортна услуга“.

Направен е извод, че от притежаваните и представени от ревизираното лице документи не може да бъде потвърдено, че е извършен международен транспорт на стоки по смисъла на чл. 30 от ЗДДС.

Предвид обстоятелството, че фактурираните транспортни услуги към О. „А.“ на обща стойност 117 838,75 лв. са отчетени като приходи от ревизираното дружество, за данъчен период м. 06.2014 г., по сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“, ревизиращият орган е приел, че [фирма] е осъществило фактурираните транспортни услуги, но мястото им на изпълнение е на територията на страната и за него не е налице основание за прилагане на нулева ставка. Поради това и на основание чл. 86, ал. 1 и 2, във връзка с чл. 66 от ЗДДС на [фирма] е начислен допълнително ДДС в общ размер на 19 639.79 лв. при данъчна основа в размер на 98 198,96 лв.

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

За периода от 01.03. - 31.07.2014 г. по отношение на влекач, марка ДАФ, рег. [рег.номер на МПС] , собственост на [фирма], липсват данни за преминавания на ГКПП с Република Турция, видно от справка в ПП MIS3A-пътни такси и разрешителен режим с получени данни от Агенция Митници.

Липсват пътни листа, заповеди за командировки на шофьорите, както и оригинали на всички ЧМР във връзка с твърденията за осъществен международен транспорт, документиран с 10 бр. фактури с получател руското дружество О. „А.“, както и документи за платени пътни, винетни, фериботни, паркинг такси, авансови отчети на шофьорите и документи за

зарезждане на гориво извън територията на България.

Договор за наем от 18.03.2014 г. на ремарке, марка Ш. СДР 24 Л 13.62 ББ, с рег. [рег.номер на МПС] , рама е сключен между [фирма], наричан накратко наемодател, от една страна и [фирма] като наемател, от друга страна. При направена справка в ПП МИ3А-пътни такси и разрешителен режим с получени данни от Агенция Митници относно преминаване на ГКПП с Република Турция за периода от 01.03. - 31.07.2014 г. ремарке, марка „Ш." с рег. [рег.номер на МПС] , се установява, че липсват данни за преминавания на това превозно средство. Договор от 08.01.2013 е сключен за наем на товарен автомобил марка Опел, модел К., ДК [рег.номер на МПС] , между [фирма] с ЕИК[ЕИК], наричан накратко наемодател, от една страна и [фирма] като наемател, от друга страна. Посочените данни на товарния автомобил не фигурират на нито една представена от ревизираното лице международна товарителница. От извършена проверка в Митническата информационна система, съдържаща база данни за контрол и обработка трафика на товарни ППС на ГКПП е установена липса на данни относно преминаване на ППС с ДК [рег.номер на МПС] , ДК [рег.номер на МПС] и с рег. [рег.номер на МПС] за периода 01.03. - 31.07.2014 г. /декларираните доставки са в данъчен период 06.2014 г./

Главна дирекция „Гранична полиция" е предоставила справка, че в автоматизирания информационен фонд (А. „Граничен контрол") за периода 01.03. – 31.07.2014 г. няма данни за преминавания през ГКПП на Република България на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] и ремарке Ш. с рег. [рег.номер на МПС] .

Във връзка с отправено запитване, ИА „Автомобилна администрация", е информирала данъчната администрация с писмо вх. № 53-03-3140/03.08.2015 г., че за периода 01.01. – 31.07.2014 г. [фирма] не е използвало еднократни руски и турски разрешителни от вида за/от трета страна за автомобил СА 1262 МС и С 5743 ЕР, както и, че дружеството не е кандидатствало за разпределение на ЕКМТ/СЕМТ разрешителни.

Съгласно предоставената информация от СДВР, сектор „Български документи за самоличност" за преминаване на държавната граница за периода от 01.03. - 31.07.2014 г. за лицата, които са били в трудовоправни отношения с ревизираното дружество, назначени като шофьори на товарни автомобили за периодите, в които са декларирани доставки с получател руското дружество О. А. ОГРН ОКПО – Русия са посочени регистрирани данни за преминаване през ГКПП за някои от тях. От значение е факта, че датите на излизанията не съвпадат с датите, посочени в представените от ревизираното лице ЧМР за извършен

международен транспорт по дестинацията Турция – Руска Федерация. Предвид липсата на доказателства за зареждане на необходимото гориво извън територията на страната и за конкретно осъществени пътувания на шофьори на дружеството от Турция до Русия, съдът намира че не е осъществен международен транспорт на стоки по смисъла на чл. 30 от ЗДДС. Не е изпълнена хипотезата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Не са ангажирани доказателства – документи, данни и писмени обяснения, доказващи качеството му на доставчик по фактури, издадени към О. „А.” – Русия.

Липсата на доставка довежда до отказ на приспадане на данъчен кредит, само в случай, че е елемент от данъчна измама. За да се приеме, че са налице данни за наличие на данъчна злоупотреба, следва да се установи, че доставката изобщо не е извършена, съответно собствеността върху стоката не е прехвърлена или услугата не е извършена, което в настоящето производство е установено по безспорен начин. Безспорно са налице данни за данъчна злоупотреба. Ревизираното лице е декларирало извършен превоз от България до Русия с наети превозни средства, което не се потвърждава. Декларираните от доставчика превозни средства не са преминавали границите на страната. Част от лицата, назначени на трудови договори към ревизираното лице са преминавали през ГКПП, но датите на излизанията не съвпадат с датите, посочени в представените от ревизираното лице ЧМР за извършен международен транспорт по дестинацията Турция – Руска Федерация.

Жалбоподателят не е ангажирал доказателства за осъществяването на тези събития, с оглед обосноваване на твърденията му за характера на извършените и декларирани транспортни услуги, като такива за командироване на конкретни шофьори за извършване на превозите, предоставяне и отчитане на аванси за пътуванията, доказателства за преминаване на границата на определени дати от тези лица със съответното превозно средство и пр. Липсват доказателства, даващи основание за третиране на декларираните като облагаеми с нулева ставка доставки на транспортни услуги като освободени или като такива, с място на изпълнение извън територията на страната. Следователно правилно и законосъобразно, в съответствие с разпоредбите на чл. 37 от ЗДДС и чл. 23, ал. 1 от ППЗДДС, органите по приходите са начислили ДДС на декларираните доставки.

След като реалността на доставките не е доказана и не може да се потвърди декларирания международен транспорт на стоки, съдът намира, че жалбата е неоснователна досежно начисления ДДС в общ размер на 19 639,79 лв., ведно със съответните лихви за забава.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД приема, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган и в съответната форма, като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна.

По разноските:

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ще следва жалбоподателя да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, каквото е своевременно поискано, определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, а именно 1437,81 (хиляда четиристотин тридесет и седем лева и осемдесет и една стотинки) лева.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение, 21 състав:

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002215003294-091-001/02.12.2015 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, изменен с Решение № 254/12.02.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, в частите, с които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7373,12 лв. и е начислен ДДС в размер на 19 639,79 лв., ведно с начислените лихви за забава в общ размер на 3247,55 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., юрисконсултско възнаграждение в размер на 1437,81 (хиляда четиристотин тридесет и седем лева и осемдесет и една стотинки) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: