

РЕШЕНИЕ

№ 4353

гр. София, 01.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 18.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **12055** 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], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], етаж 2, ап. 5, представлявано от Я. К. М., ЕГН: [ЕГН], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019006959-091-001/30.04.2020 г., издаден от В. А. В. на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1631/26.10.2020 г. на директор на дирекция „ОДОП“ С..

С жалбата се оспорва ревизионният акт в неговата цялост, с който на дружеството жалбоподател са определени задължения за ревизиран период от 01.11.2018 г. до 30.11.2018 г. в общ размер на 76 111,40 лв, от които данък върху добавена стойност /ДДС/ за внасяне – 66 780,00 лв., и лихви за просрочие – 9 331,40 лв., във връзка с непризнат данъчен кредит по фактури издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК]. В жалбата са изложени възражения срещу допуснати нарушения на процесуалните правила, на материалния закон и трайната съдебна практика. Според жалбоподателя органът по приходите неправилно не му е признал правото на данъчен кредит, като се е мотивирал на база съмнения за данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, установявайки режим на обективна отговорност по отношение на ревизираното лице и изпълнявайки правомощията си. Жалбоподателят твърди, че всъщност от

изложените писмени доказателства по делото се установява, че спорните доставки са били извършени и материалноправните предпоставки за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит са изпълнени.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма] – редовно призовано, представлява се от адв. С., с пълномощно по делото, който поддържа жалбата.

Ответникът директорът на ДОДОП, при ЦУ на НАП – С. – град – редовно призован, представлява се от юрк. А., с пълномощно по делото, която оспорва жалбата и моли РА да бъде потвърден като обоснован и доказан, моли да бъдат взети и съобразени изложените аргументи в решението на директора на ДОДОП и претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд – София – град, Трето отделение, Четиридесет и шести състав, 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 /ЗВР/ № Р-22221019006959-020-001/31.10.2019 г., издадена от В. А. В. на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., е възложена ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода 01.11.2018 – 30.11.2018 г. Заповедта е връчена на 13.11.2019 г. по електронен път. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221019006959-020-002/09.01.2020 г., издадена от същия орган, е удължен срокът за завършване на ревизията до 13.02.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019006959-092-001/27.02.2020 г. Ревизираното лице не е упражнило правото си по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК за подаване на възражение срещу РД.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221019006959-091-001/30.04.2020 г., издаден от В. А. В. на длъжност началник сектор на ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Оспорваните задължения за ДДС са установени в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 6 от ЗДДС по фактура № [ЕГН] от 29.11.2018 г., издадена от [фирма], и по фактури № [ЕГН] от 19.11.2018 г., № [ЕГН] от 21.11.2018 г. и №[ЕИК] от 29.11.2018 г., издадени от [фирма].

Процесният РА е бил оспорен на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК пред компетентния орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, с жалба вх. № 53-06-4237/18.05.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-763/21.05.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 1631/26.10.2020 г. процесният РА е бил потвърден.

С оглед гореизложеното съдът намира, че жалбата е подадена в срока за обжалване на РА от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 155 от ДОПК, поради което същата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му. Оспорваният РА № Р-22221019006959-091-001/30.04.2020 г. е

издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно цитираните по-горе ЗВР и ЗИЗВР е В. А. В. на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., упълномощена със Заровед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., подписана от директора на ДТ на НАП С.. В качеството на ръководител на ревизията, определен с посочените ЗВР и ЗИВР, е Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С.. Поради това РА е валиден, издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и в предвидената от закона писмена форма.

Релевираните в жалбата доводи за допуснати нарушения на процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването на процесния РА са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт. Разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК изисква съдът да реши по същество спора относно законосъобразността на определеното задължение, като се произнесе относно съществуването, основанието и размера на същото.

Между страните не се спори по отношение доводите, въз основа на които органът по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури на жалбоподателя, а именно – липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици и липса на реално извършени доставки.

В РД, въз основа на който впоследствие е издаден и процесният РА, както и в Решение № 1631/26.10.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, са наведени аргументи в полза на твърдението, че е установена липса на реални доставки. Извършени са насрещни проверки на [фирма] и на [фирма], в резултат на които приходният орган е направил извод, че не е доказано наличието на реални доставки между посочените дружества и ревизираното лице, тъй като неговите доставчици не са имали възможността, техническите и трудовите ресурси да извършат фактурираните стоки и услуги, не разполагат с необходимите търговски обекти, оборудване и машини да осъществят фактурираните стоки и услуги, не разполагат с кадрова обезпеченост и не е доказана професионална квалификация и умения у управителя на [фирма], за когото се твърди, че сам извършва дейностите по процесните фактури. Поради липсата на нает персонал, калифициран да извърши фактурираните услуги, както и на офиси и търговски обекти, където да се извършват и/или съхраняват фактурираните материали, а така също и на транспортни средства, с които да превозят материалите – предмет на процесните фактури, органите по приходите са заключили, че доставките по тях имат привиден и фиктивен характер, а не реален такъв.

Така направените изводи от страна на приходните органи са неправилни, защото сама по себе си липсата на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици не може да ограничи правото на получателя по доставки на стоки и услуги да приспадне данъчен кредит за платени от него стоки и услуги, ползвани за целите в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама. В този смисъл, за да откаже признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, органът по приходите следва да установи не само липсата на кадрова и материална обезпеченост, но и връзката на последната с данъчна измама.

Следва да се вземе предвид и трайната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/, въприета както от Административен съд – София – град /АССГ/, така и от Върховния административен съд /ВАС/, че данъчната администрация не може да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане

на ДДС, да провери дали издателят на фактурата на стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, дали разполага със стоките, предмет на доставката, дали е в състояние да ги достави и дали е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама. Всъщност това са правомощия именно от компетентността на данъчните органи, които следва да извършват проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения или измами с ДДС, и съответно да наложат санкции.

Освен това, дори и нагоре по веригата да са извършени нарушения или измами, ако данъчнозадълженото лице не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделката по веригата от стоки преди и след осъществяването от данъчнозадълженото лице сделка е опорочена поради измама с ДДС, то не може да бъде санкционирано, като не му бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

В тази връзка приходните органи са приели, че тъй като ревизираното лице не е представило изисканата информация за фактурираните стоки и услуги, както и тяхната приложимост в търговската му дейност, което, от своя страна, води до извода, че не е налице действително осъществена облагаема доставка, и тъй като доставчиците, издатели на процесните фактури, не са представили достатъчно документи, обосноваващи реалността на извършените доставки, упражнявайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочения в тях доставчик, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба.

Необходими са обективни данни, установяващи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Настоящият състав счита, че непредставянето на посочената по-горе информация не е достатъчно доказателство, което безспорно да установи, че ревизираното лице е участвало в данъчна измама, нито пък обосновава неговото знание относно наличието на измама с ДДС. Още повече, че според практиката на Съда на Европейския съюз приходните органи не могат да откажат да признаят правото на данъчен кредит и поради това, че данъчнозадълженото лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/12 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане, и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Както приема трайно в практиката си ВАС, правото на данъчен кредит по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС се свързва с доказването на реалността на доставката, за да може при безспорното ѝ доказване, за получателя да възникне посоченото материално право и той законосъобразно да го упражни, като приспадне начисления от неговия пряк доставчик ДДС по издадените от последния фактури. Реалността на доставките е необходима предпоставка за признаване правото на данъчен кредит и установяването ѝ е в тежест на ревизираното лице. Освен това, правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде отказано единствено и само поради съмнения за липса на реални доставки. В този смисъл липсата на реални доставки следва да бъде доказана от органа по приходите по безсъмнен и категоричен

начин, за да може последният законосъобразно да откаже признаването на правото да се приспадне ДДС.

Във връзка с горното и с оглед представените писмени документи към административната преписка съдът не възприема становището на органите по приходите, че липсват реално извършени доставки. При проверка на ПП V. е установено, че [фирма] е отразило в дневника за продажби и СД в съответния данъчен период процесните фактури с № [ЕГН] от 19.11.2018 г., № [ЕГН] от 21.11.2018 г. и №[ЕИК] от 29.11.2018 г. При проверка на ПП на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано лице по ЗДДС, считано от 30.01.2019 г., но това не е основание за отказ да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит, тъй като регистрацията по ЗДДС не е изискуема предпоставка за възникване на това право. Липсата на отразяване в дневника за продажби и СД на процесната фактура с № № [ЕГН] от 29.11.2018 г., издадена от [фирма], не установява по безспорен начин, че процесната доставка не е извършена. Напротив – въз основа на фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, платежни нареждания, счетоводни справки и други подробно описани документи именно в процесния РА става ясно, че спорните доставки са извършени. Констатираната липса на кадрова и материална обезпеченост на преките достанчици, от страна на органа по приходите, беше вече обсъдена и съответно приета за ирелевантна касателно настоящия спор.

От анализа на посочените в писмени доказателства се обосновава и изводът на съда за доказаност на процесните доставки и на извършване на процесните услуги по издадените спорни фактури.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221019006959-091-001/30.04.2020 г., издаден от В. А. В. на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1631/26.10.2020 г. на директор на дирекция „ОДОП“ С..

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

Съдия: