

РЕШЕНИЕ

№ 1900

гр. София, 16.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 24.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **7380** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-22221418002456-091-001/06.03.2019г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №798/10.05.2019г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя РА е незаконосъобразен. Органите по приходите не са оспорили последващите доставки на месингова лента и алуминиеви профили към [фирма], въпреки това е отказано право на данъчен кредит по издадените 5 броя фактури през м. март 2018г. от доставчика [фирма] с абсолютно идентичен предмет. За процесния период други доставки с такъв предмет не са извършвани от трети лица, а без получаване на доставките обективно е невъзможно да се изпълнят и облагаемите последващи доставки, за които е начислено ДДС. Доставчикът своевременно е представил договори, фактури, приемо – предавателни протоколи, счетоводни сметки, оборотни ведомости и справки за назначени по трудов договор работници, но ревизиращите не са ги обсъдили, нито са опровергали доказателствената им стойност. Доставките са надлежно документирани с първични счетоводни документи, заприходени са и са изписани стоките по сметка 304 и е отчетен приход от тяхната продажба в кореспондиращата сметка от група 70. Доставката е на родово определени вещи, които са предадени със протоколи, които са двустранно подписани. Ревизираното лице разполага с два товарни автомобила, с които е осъществило

транспорта. Налице е трудова обезпеченост - във [фирма] са били назначени по трудов договор 3 лица на длъжност „общ работник“. Плащане по процесите доставки е извършено и не се оспорва от органите по приходите. Тези факти са описани в РД, но са игнорирани. Спорните фактури, издадени от [фирма], са включени в дневниците за продажби за процесия период и ДДС е начислен върху стойността на продажбите. Издадените фактури съдържат всички изискуеми реквизити на данъчен документ по смисъла на чл. 112, ал. 1 от ЗДЦС, поради което е изпълнено условието на чл. 71, т. 1 от зрДС за упражняване право на данъчен кредит по тези фактури.

Във връзка с довода за недоказан произход на стоките, органите по приходите не са съобrazили, според жалбоподателя, че с промените в ЗДДС (в сила от 2007г.), признаването на право на данъчен кредит на получателя по преките доставки не е обусловено от изпълнението на предходните такива. Заявява се, че изводите им са направени в противоречие с константната практика на ВАС.

В съдебното заседание по делото жалбоподателят – редовно призован не изпраща представител.

Ответникът - Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418002456-020-001/ 24.04.2018 г., връчена по електронен път на 08.05.2018 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221418002456-020-002/07.08.2018 г. и ЗИЗВР №Р-22221418002456-020-003/05.09.2018 г., е възложена ревизия на [фирма] за определяне на задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м. 03.2018г. Цитираните заповеди са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418002456-092-001/04.02.2019г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418002456-091-001/06.03.2019г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 06.03.2019г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, за данъчен период м. 03.2018г. с оспорвания РА е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 61 185,39 лв., при деклариран за същия период ДДС за възстановяване в размер на 79 271,41лв. Допълнително установените задължения произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 140 456,80лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС с мотиви за липса на реални доставки на стоки.

Процесната ревизия е първа за спорния период по ЗДДС.

Осъществяваната от [фирма] дейност през ревизираните периоди е търговия с черни и цветни метали, добив и продажба на дървесина. Дружеството разполага с наети

складова база, находяща се в [населено място] и офис, находящ се в [населено място], както и със собствени транспортни средства.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221418002456-040-001/30.05.2018г. Изискани са счетоводни регистри, търговски и банкови документи, касаещи ревизирания период, както и конкретни доказателства за фактурираните доставки от [фирма], в т.ч.: договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, количествени сметки, търговска кореспонденция, както и счетоводни записвания, удостоверяващи получаването на доставките, данни за съхранението и транспортирането на стоките, подробна информация за дейността на дружеството и др. От ревизираното лице по електронен път са представени описанията в РД документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, включително на посочения по-горе доставчик и на негови предходни доставчици. Резултатите са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), приложени като доказателства по преписката, ведно с представените от проверените дружества документи и писмени обяснения.

Извършен е преглед на първични счетоводни документи и търговска документация /фактури за покупки и продажби, договори, товарителници, пътни листа, кантарни бележки, приемо-предавателни протоколи и др./ в офиса на дружеството. Действията са документирани с Протокол №1247408 от 02.10.2018 г.

По отношение на извършените от жалбоподателя облагаеми доставки през м. 03.2018 г. към [фирма], с РА са потвърдени декларираните от дружеството данни и начислен ДДС за ревизирания период и не е извършена корекция. През периода са декларирани продажби единствено към посоченото дружество, като при извършената му насрещна проверка писмено е заявено, че доставените от [фирма] стоки се намират на склад, находящ се в [населено място], р-н К., НПЗ К..

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 140 456,80 лв. за м. 03.2018г., по доставки, документирани с 5 фактури, издадени от [фирма], с предмет – месингова лента, алуминиеви профили и пресножица S..

От ревизираното дружество са представени процесните фактури, придружени с кантарни бележки, товарителници, пътни листа, сключени договори за доставка на месингова лента и алуминиеви профили. Съгласно договорите, които не са подписани от доставчика, на [фирма] е възложено да достави на купувача [фирма] 24,24 тона алуминиеви профили и 23,18 тона месингова лента. Представени са и доказателства за реализиране на стоките, за което жалбоподателят е издал фактури с получател [фирма] и е представил приемо-предавателни протоколи, товарителници и документи за плащане.

При насрещната проверка на [фирма] са представени идентични документи с описанията по-горе, като са приложени и стокови разписки, приемо-предавателни протоколи, оборотна ведомост, сключен между страните договор за покупко-продажба на пресножица S. /без сериен номер/ и справка по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени общи работници по трудови правоотношения. Приложени са хронологичен опис на счетоводните операции, отразени по сметки 411 „Клиенти“, 702 „Приходи от продажба на стоки“ и 4532 „Начислен данък при продажбите“, от които е видно отразяването на продажбите към ревизираното

дружество в счетоводството на доставчика със съответните счетоводни записи. Приложени са банкови извлечения от сметка в И. А. Б. АД на друго дружество – [фирма]. Като предходен доставчик на 23,18 тона месингова лента и 24,24 тона алуминиева лента е посочено [фирма] и е приложена фактура №10000000302 от 02.03.2018г., издадена от последното, придружена с приемо-предавателни протоколи и сключен между страните договор на 01.03.2018г. Предходен доставчик на пресножица S. е [фирма], ЕИК[ЕИК], като е приложена фактура №[ЕГН]/31.08.2017 г.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че издадените от [фирма] фактури са отразени в дневника за продажби на доставчика за м. 03.2018 г.

Резултатите от насрещната проверка на предходния доставчик [фирма] са отразени в ПИНП №П-22221318139209-141-001/05.12.2018г. В отговор на

връчено по електронен път ИПДПОЗЛ от провереното дружество не са представени изисканите от органите по приходите документи. При проверка в ПП VAT е установено, че фактура №[ЕГН]/02.03.2018г. на стойност 185 242,00 лв. и начислен ДДС в размер на 37 048,00 лв., издадена на [фирма] е отразена в дневника за продажби на [фирма] за м. 03.2018г. Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 17.10.2018г.

Резултатите от насрещната проверка на предходния доставчик [фирма] са отразени в ПИНП №П-22221018139210-141-001 от 05.12.2018г. До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към досието, поради неоткриването му на декларирания адрес. За целта са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, отразени в съответните протоколи, изготвеното съобщение е поставено на определеното за целта място в ТД на НАП и е публикувано в Интернет. Изпратено е писмо с обратна разписка, както и електронно съобщение. От провереното дружество не са представени изисканите документи и писмени обяснения. При проверка в ПП VAT е установено, че фактура №8/31.08.2017г. на стойност 485 000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 97 000,00 лв., издадена на [фирма] е отразена в дневника за продажби на [фирма] за м. 08.2017г. Дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 28.12.2017г., декларирало е назначени на трудови договори три лица на длъжности общ работник и организатор група в строителството и няма регистриран ЕКАФП. Установено е, че не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2017г. и не е деклариран прихода от издадената на [фирма] фактура.

Непредставянето на документи от предходните доставчици е дало основание на органите по приходите да направят заключение, че липсват доказателства за произход на стоките, както и че не са разполагали със складова база, обслужваща търговска дейност. Не са представени и документи за плащане по предходните доставки. Представените еднотипни договори, товарителници, приемо-предавателни протоколи, пътни листа, кантарни бележки не са кредитирани като годни доказателства за прехвърляне собствеността върху стоките. Заключение на органите по приходите е, че е налице фиктивно префактуриране на стоки, а ревизираното дружество е знаело или няма как да не е знаело, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия данък за внасяне.

В обобщение на горното органите по приходите са приели, че не е доказано реалното извършване на доставките от [фирма], поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от закона е отказано правото на

приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Настоящата съдебна инстанция намира, че Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в рамките на неговите правомощия, като при издаването му не са допуснати нарушения на административно-производствените правила, които да са съществени до степен да ограничат правото на защита на ревизираното лице. Спазени са разпоредбите на ДОПК, регламентиращи извършването на ревизия и събирането на доказателства.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл.68, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, като първото от тези изисквания е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респ. отсъствието на някоя от хипотезите на чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или липсата на които е свързано с възникване на благоприятни последици за ревизираното лице – възникване на право на приспадане на данъчен кредит по определена фактура и приложимост на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване съобразно разпоредбата на чл.154, ал.1 от ГПК, приложима съгласно § 2 от ДР на ДОПК. Според така цитираната норма всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, което означава, че в тежест на ревизирания субект е да докаже наличието на условията за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, респ. отсъствието на някоя от хипотезите по чл.70 от ЗДДС, като основният относим факт към приложимостта на посочените разпоредби на ЗДДС е установяване на реално осъществени доставки на стоки и/ или услуги. В този смисъл е трайната практика на Съда на Европейския съюз предвид решението по дело C-152/02, в който СЕО приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит на получателя, следва да е доказано осъществяване на фактурираната доставка и наличие на фактура за нея.

Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т.53 от Решение на СЕО (сега СЕС) по дело C-454/98г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012г. по дело C-285/11г. В т.31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните 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 получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: ”Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание

чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото”; „ Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя, както и при наличието на съответни доказателства при доставчика.

Относно процесните фактурирани доставки на стоки от „ВИДА ТРАНС 2015“ Е., които в обясненията си на лист 71 от делото представляващият ревизираното лице [фирма] заявява, че стоките са натоварени от склада на доставчика, по делото са налични следните документи:

1. За доставката на алуминиевите профили:

- Договор за доставка от 13.03.2018г., подписан от страните (лист 164) за 24,24 тона алуминиеви профили;
- Фактура №10000387/13.03.2018г. за същото количество алуминиеви профили;
- Стокови разписки от м.03.2018г. с посочено място на сделката [населено място]; Кантарни бележки, с посочен номера на автомобила, с който се транспортират стоките; товарителници за натоварване от [населено място] и пътни листа за автомобил И. 80 с рег. [рег.номер на МПС] и посочено име на водач.

Относно предходната доставка на цялото процесно количество алуминиеви профили и месингова лента е представен договор от 01.02.2018г. с доставчик [фирма] и получател [фирма]; Фактура №100000302/02.03.2018г. и приемо – предавателни протоколи от м. 03.2018г., подписани между „ВИДА ТРАНС 2015“ Е. и [фирма].

2. За доставката на месингова лента:

- договор от 13.03.2018г. за 24, 24 тона (лист 125) месингова лента, подписан от страните;
- Фактура №10000383/10.03.2018г. за същото количество месингова лента;
- Стокови разписки, кантарни бележки с посочен рег. № на автомобил, с който ще се транспортират; протокол за приемо – предаване, товарителници с пътни листи за същия товарен автомобил и адрес на натоварване в [населено място] до [населено място]
- приемо – предавателен протокол.

Относно предходния доставчик са представени приемо – предавателни протоколи със [фирма] за месингова лента в различни количества от м. 03.2018г.

3. За доставката на прес-ножица:

- договор от 01.03.2018г., сключен между доставчика [фирма] и ревизираното лице, съгласно който продажната цена общо от 512 300лв. ще бъде изплатена на продавача в срок от една година на три вноски

-Фактура №100000366/05.03.2018г. за 1 бр. за доставка на прес- ножица „S.“;Фактура №100000400/21.03.2018г. за 1 бр. за доставка на прес- ножица „S.“;Фактура №100000424/28.03.2018г. за 1 бр. за доставка на прес- ножица „S.“.

-Приемо – предавателен протокол от 01.03.2018г. за прес-ножица за рязане на скрап 1 бр. на цена 512 300лв (лист 140).

Относно предходната доставка на прес – ножица е представена фактура № 00008/31.08.2017г. с издател и доставчик [фирма] за 1 брой за сумата от 485 000лв. без ДДС.

Всички горепосочени фактури са отразени в дневника за продажби на доставчика [фирма] за м. 03.2018г. Предходният доставчик [фирма] не е представило изисканите му по електронен път документи, но е отразило издадената от него фактура през м. 02.2018г. Другият предходен доставчик [фирма] не е открит на адреса за кореспонденция с НАП, издадената от него фактура също е отразена в дневника му за продажби за м. 08.2017г. Последното дружество е имало назначени три лица на трудов договор, но не е подало ГДД за 2017г. и не е декларирало приходите си от издадената на [фирма] фактура.

При наличието на изброените по-горе доказателства за извършване на доставките между прекия доставчик [фирма] и ревизираното лице, органите по приходите са му отказали данъчен кредит по петте фактури, като единствено основание за това им е дало обстоятелствата, че предходните доставчици не са представили доказателства за произход на стоките, както и че не са разполагали със складова база, обслужваща търговската им дейност. Причина за отказа е, че не са били представени и документи за плащане по предходните доставки, а представените договори, товарителници, приемо-предавателни протоколи, пътни листа, кантарни бележки не са били кредитирани като годни доказателства за прехвърляне собствеността върху стоките, поради обстоятелството, че са еднотипни. Ревизиращите са приели, че ревизираното дружество е знаело или няма как да не е знаело, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия данък за внасяне.

Съдът намира, че не са налице правни основания за отказа на правото на данъчен кредит, след като е представена посочената по-горе документация от счетоводството на получателя и на прекия доставчик, която предвид относимостта към всяка отделна фактура, обема ѝ и липсата на логични несъответствия от формална страна, указва на реално извършени доставки на стоки, както и на редовно водена счетоводна документация за извършените операции, към която ревизиращите не са имали забележки. Единствено използването на типизирани бланки на частни документи не може да се приеме за достатъчен аргумент, тези документи да не бъдат кредитирани при съдебното оспорване.

Според Решение от 13.02.2014г. по дело C-18/13 (M. Pen) на СЕС отказът да се признае право на данъчен кредит представлява изключение от основния

принцип. За да откаже правото на данъчен кредит, компетентният орган по приходите трябва да установи наличие на обективни данни за това, че данъчнозадължено лице, което е получило стоките или услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата. В случая такова изследване не е направено от органите по приходите и доказателства в тази насока не са събирани. Ревизиращият екип се е задоволил да приеме за достатъчен факта, че от страна на предходните двама доставчика по веригата не са представени доказателства за притежаване на ресурс за изпълнение на фактурираните доставки. Само по себе си, обстоятелството за недоказан произход на стоките при предходните доставчици не представлява основание за отказ на данъчен кредит. Според ревизиращите, от извършените насрещни проверки на предходните доставчици е установено, че стоката няма първоизточник, но константната практика на ВАС, която отразява тълкувателната такава на СЕС, сочи като незаконосъобразен отказ на данъчен кредит, поради неустановеност на произход от предходни доставчици. Щом като са налице доказателства за наличност у доставчика и приемо – предаването ѝ от получателя, претендиращ данъчен кредит органите по приходите не би следвало да го откажат, освен ако не докажат, че лицето е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС. Предположението, че „ревизираното дружество няма как да не е знаело, че участва в данъчна измама с цел намаляване на дължимия данък за внасяне“ не представлява „установяване наличието на обективни данни“ по смисъла на Решение от 13.02.2014г. по дело С-18/13 (M. Pen) на СЕС, развито и в последващи решения на същия съд. Действително са еднотипни представените договори, стокони разписки, приемо – предавателни протоколи от участниците във веригата на доставки, но само поради това няма правно основание тези частни документи да не бъдат кредитирани. Ревизиращите говорят за префактуриране, т.е. за издаване на удостоверителни счетоводни документи с невярно съдържание, които не отразяват реално извършени доставки на стоки, но не са извършили необходимата в случая проверка на лицето, което извършва счетоводното обслужване на [фирма], както и на дружеството [фирма], във връзка с представения договор за извършване на финансово – административни услуги от 17.02.2016г. (лист 41). Последното дружество, срещу 100лева месечно се е задължило да извършва „управление на финансови средства на възложителя“, но ревизиращите не са направили необходимата надлежна проверка, за да установят, в какво точно се изразява тази дейност и законно ли се осъществява, и евентуално да съберат доказателства за наличие на данъчна измама, ако установят, че дейността на изпълнителя прикрива такава.

Тъй като са събрани неоспорени от ответника доказателства по делото, са налице условията на чл. 69 и 71 от ЗДДС за възникване правото на данъчен кредит за жалбоподателя. Направени са допускания, но липсват приложени по преписката от органите по приходите доказателства за извършени данъчни

измами от някой от доставчиците по веригата, поради това според съда, спорното право на данъчен кредит незаконосъобразно е отказано. РА следва да се отмени. Разноски на жалбоподателя не се дължат, тъй като нито са искани, нито са доказани.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК Административен съд С. – град, 11 с-в

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба "Р. метал 07" Е. РА №Р-22221418002456-091-001/06.03.2019г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №798/10.05.2019г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя не е признато право на данъчен кредит в размер на 140,456,80лв. по фактури, издадени от [фирма].

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщенията до страните.

СЪДИЯ: