

В жалбата са изложени възражения срещу допуснати нарушения на процесуалните правила и материалноправните норми на приложимия закон, които водят до неправилност, необоснованост и незаконосъобразност на обжалвания РА. В жалбата са наведени твърдения, че органът по приходите е нарушил принципите на административното производство, а именно – служебно начало и обективност, с което е нарушил правото му на защита. Според жалбоподателя органът по приходите неправилно не му е признал правото на данъчен кредит, като се е мотивирал единствено на база на съмнения за липса на реални доставки и липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици, както и на база съмнения, че собствените и наетият автомобил не са използвани реално за целите на икономическата дейност на дружеството. Жалбоподателят твърди, че са били изложени достатъчно доказателства пред органа по приходите, които да установят, че той правомерно е упражнил правото на данъчен кредит и по-точно, че спорните доставки са били извършени, а собствените и наетият автомобил отговарят на изискванията на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и са използвани в основната дейност на дружеството, като в този смисъл 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. Т., с пълномощно по делото, който поддържа жалбата и претендира направените по делото разноски, като представя списък.

Ответникът директорът на ДОДОП – С. – редовно призован, не се явява, представлява се от юрк. С., с пълномощно по делото, която пледира за отхвърляне на жалбата 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-22220219004877-020-001/25.07.2019 г., връчена електронно на 01.08.2019 г., издадена от Г. М. В.- Н., в качеството на заместник на В. В. В. по силата на Заповед № РД-84-2209-745/04.07.2019 г. и двете на длъжност началник на сектор при ТД на НАП С. /оправомощени със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП/, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от м. 01.2018 г. до м. 06.2019 г. ЗВР е изменена със Заповеди № Р-22220219004877-020-002/30.10.2019 г. и № Р-22220219004877-020-003/25.11.2019 г., издадени от В. В. В..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220219004877-092-001/07.02.2020 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведено с вх. № Р-22220219004877-В.-001-И/21.02.2020 г. Възражението е обсъдено при издаване на процесния РА и прието като неоснователно.

С Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/ преписка № 1/13.02.2020 г. на П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-80/03.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите /ЗНАП/, и поради преназначаване на В. В. В. на

друга длъжност – началник сектор „Проверки“, И. П., отдел „Проверки“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., несъвместима с упражняването на правомощията по възлагане на ревизионни производства, правомощията да издава заповеди в хипотезата на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, както и ревизионни актове по реда на чл. 119, ал. 2 от същия кодекс за неприключилите ревизионни производства, включително това на [фирма], са иззети от В. В. В. и възложени на В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията приключва с РА № Р-22220219004877-091-001/26.03.2020 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложител на ревизията, и П. П. Б.- Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Констатирани от издателите на РА технически грешки при попълване на таблица 1 на акта са отстранени с РАПРА № П-22220220073952-003-001/05.05.2020 г.

С РА за данъчен период м. 12.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 15 000,00 лв. по 4 фактури, издадени през м. 12.2018 г. от [фирма], ЕИК:[ЕИК]; за периодите от м. 01.2019 г. до м. 03.2019 г. не е признато право на данъчен кредит общо в размер на 18 100,00 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК]; за данъчни периоди м. 12.2018 г., м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г. е отказан данъчен кредит в общ размер на 1 279, 95 лв. по 152 фактури за доставка на гориво; за неправомерно упражнено през м. 08.2018 г. право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 17 800, 60 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], коригирано от жалбоподателя чрез сторнирането им в подадената справка- декларация по ЗДДС за данъчен период м. 11.2019 г. е начислена лихва в размер на 2 264, 74 лв. Отделно от това за м. 05.2019 г. и м. 06.2019 г. органите по приходите са начислили лихва за забава в общ размер на 3,86 лв. Така установените задължения са предмет на спор в настоящото производство.

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. № 53-06-3847/27.04.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-664/16.03.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 936/10.06.2020 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-22220219004877-091-001/26.03.2020 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 на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., а в качеството на ръководител на ревизията е П. П. Б.-Д. на длъжност Главен инспектор по приходите при 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.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

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, липса на реално извършени доставки и липса на реално използване на собствените и наетият автомобил за целите на икономическата дейност на дружеството.

На първо място, съдът не кредитира изложените от жалбоподатели доводи за допуснати съществени нарушения на процесуалните разпоредби при издаването на оспорвания РА. С оглед изложеното в РД е видно, че органът по приходите е спазил както принципите на служебното начало и обективността, така и принципа на гарантиране и осигуряване на право на защита на ревизираното лице – приети са като доказателства множество представени от ревизираното лице документи, от една страна, а от друга - изисквани са служебни документи и писмени обяснения от ревизираното лице /Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220219004877-040-001/09.08.2019 г., № Р-22220219004877-040-002/18.11.2019 г., № Р-22220219004877-040-003/17.12.2019 г., № Р-22220219004877-040-004/27.12.2019 г./, извършвани са насрещни проверки от неговите контрагенти /обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, изисквана е информация от държавни органи и институции /Искане за извършване на действия до други контролни органи № Р-22220219004877-032-001/17.12.2019 г. до ИА „Автомобилна администрация“/, извършвани са служебни проверки /в „Управленска информационна система“ на НАП/ при условията на обективност и безпристрастност на приходния орган, за да се установи правомерно ли е упражнено правото на данъчен кредит от ревизираното лице.

На следващо място, съдът не споделя изложените възражения на жалбоподателя относно липсата на обосноваване на оспорвания РА и по-точно, че той е издаден в резултат на общи разсъждения, а не на конкретно изложени съображения за издаването му. С оглед събраните доказателства приходният орган в РД и след това в РА е изложил конкретни и детайлни мотиви, на основание на които не е признал правото на данъчен кредит на ревизираното лице – жалбоподател по настоящото производство.

В този смисъл съдът не констатира наличието на съществени нарушения на процесуалните правила, които да са достатъчно основание за отмяната на процесния РА.

По отношение на нарушението на материалноправните разпоредби настоящият съдебен състав с оглед представените писмени доказателства и изложеното в жалбата стигна до следните изводи: на първо място, относно непризването на правото на данъчен кредит по отношение на фактури, издадени от [фирма] и [фирма],

правилно в жалбата е изложено възражението, че 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.

По отношение на прекия доставчик [фирма] органът по приходите е посочил в РД, че [фирма] е декларирало фактурите, по отношение на които жалбоподателя е упражнил правото на данъчен кредит, за което е формирано задължение по ЗДДС, което е неплатено към момента на извършване на ревизията и съставяне на РД. В РД е посочено още, че дружество [фирма] не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с която да се декларират получени приходи и извършени разходи и която да удостовери извършваната от дружеството дейност през финансовата 2018 г., че дружеството не е подавало регистри по чл. 124 от ЗДДС, от които да е видно закупуване на материали, необходими за извършване на декларирани доставки към ревизираното лице, че не са представени документи, от които да се констатира кои лица са извършили деклариланите дейности, с каква квалификация, както и свързани ли са с доставките към конкретни обекти на ревизираното лице, че както и че не е осъществен контакт с управителя, представляващ и едноличен собственик на капитала на проверяваното дружество [фирма]. Въз основа на гореизложеното приходният орган е стигнал до извода, че [фирма] не разполага с кадрова и материална обезпеченост както и че извършените доставки не са реални.

Съдът счита, че относно въпросът за липсата на кадрова и материална обезпеченост следва да се вземе предвид трайната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/, възприета както от Административен съд – София – град /АССГ/, така и от Върховния административен съд /ВАС/, а именно 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 правомощията 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 осъществената 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 този смисъл изложените в РД аргументи на приходният орган относно липсата на кадрова и материална обезпеченост не са основателни, за да бъде отказано правото на данъчен кредит.

По отношение на въпроса относно реалността на доставките трайно в практиката си ВАС приема, че 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. В конкретния случай налице са достатъчно доказателства за реалното извършване на доставките – фактурите представени от жалбоподателя и обстоятелството, че същите са декларираны от неговия пряк доставчик – [фирма]. Незаплащането на формираното по ДДС, липсата на деклариране по реда на ЗКПО и неподаването на регистри по ЗДДС не са основание да се счита, че доставките не са реални. Това са задължения на прекия доставчик, независещи от поведението на ревизираното лице. Като, както беше посочено и по-горе, то не е задължено да провери дали издателят на фактурата на стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице и дали е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС. В тази връзка съдът не кредитира направените изводи в РД, на които се основава впоследствие и издадения РА, че доставките с пряк доставчик [фирма] не са реални.

По отношение на прекия доставчик [фирма] приходният орган също е изложил аргументи в полза на извода, че [фирма] не разполага с необходимата кадрова и материална обезпеченост, както и че извършените доставки по фактури, издадени от [фирма] не са реални. Същност аргументите на органа по приходите са два: първият се основава на писменото обяснение на управителя и едноличния собственик на капитала на [фирма] Б. Д. Б., че в периода 01.01.2018 г. до 30.06.2019 г. посоченото дружество не е извършвало доставки към жалбоподателя, а вторият се основава на проверка в информационния масив на НАП „С.“, от който се установява, че дружеството [фирма] не е подавало уведомление по чл. 62, ал. 5 от КТ за регистрирани трудови правоотношения нито декларации по чл. 55 от ЗДДФЛ, от които да е видно осигуряване на лица по извънтрудови правоотношения.

За пълнота съдът отново ще посочи аргументите, въз основа на които не приема за основателни мотивите на приходния орган, въз основа на които той не е приел за правомерно упражнено правото на данъчен кредит от жалбоподателя. Първо, 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. Второ, декларирането от страна на управителя на [фирма] не е достатъчно доказателство, за да се приеме, че доставките не са реални. Видно от описаното в РД, жалбоподателят е представил доказателства за извършените доставки – договор и фактури. С оглед на гореизложеното липсват доказателства, представени от органите по приходите, които биха обосנוвали отказа за признаване на правото на приспадане на ДДС на основание липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици и реалност на доставките.

На второ място, относно правото на данъчен кредит по отношение на 152 броя фактури за доставка на гориво съдът счита, че правилно органът на приходите е отказал да признае, че то е правомерно упражнено. Не са представени никакви

доказателства или от представените такива не става ясно в кои случаи собствените и наетият автомобил от жалбоподателя са били използвани за целите на неговата икономическа дейност. Единствено са представени пътни книжки по отношение на единия собствен автомобил – Ф. Туарег /по отношение на другия – С. Б., не са представени никакви никакви документи/, и по отношение на наетия – товарен автомобил марка „М.“, в които се съдържат данни относно дати на маршрут, начален/краен километраж, изминати километри, име и подпис на шофьор. Съдът не кредитира възраженията на жалбоподателя относно товарния автомобил с марка „М.“, че органът по приходите е основал изводите си единствено и само на обстоятелството, че товарните автомобилите „трябвало да се зареждат с по- големи количества от тези във фактурите, че дружеството наемодател не е издало фактури, както и, че в някакъв момент предхождащ ползването на товарния автомобил марка „М.“, на същият му е била преустановена регистрацията в КАТ и след това възобновена“, както относно автомобил С. Б., а именно че той е товарен, а не лек автомобил и това е достатъчно основание за упражняването на правото на данъчен кредит. В конкретния случай органът по приходите правилно се е позовал на липсата на достатъчно доказателства относно използването на посочените автомобили за целите на икономическата дейност на жалбоподателя. Наличието на качеството „товарен“ на процесните автомобили не е достатъчно основание, за да бъде признато за правомерно упражнено правото на данъчен кредит. Напротив, изисква се те да са не само товарни, но и да са използвани именно за целите на икономическата дейност на ревизираното лице. В конкретния спор не става безспорно ясно кога те са били използвани са такива цели, поради което правилно с РД и РА е отказано правото на данъчен кредит по 152 броя фактури за доставка на гориво. В този смисъл съдът не констатира нарушение на материалноправните норми относно отказа на органа по приходите да признае правото на данъчен кредит по отношение на цитираните вече фактури. В тази част издадения РА е законосъобразен.

На трето място, по отношение на отказа на приходния орган да признае упражненото право на данъчен кредит от ревизираното лице относно фактури, издадени от [фирма] жалбоподателят не е навел аргументи, но съдът следва да се произнесе по неговата законосъобразност, тъй като с депозираната жалба РА се обжалва в неговата цялост. По отношение на този пряк доставчик органите по приходите са основали изводите си на РА № 22221018005763-091-002/03.05.2019 г., ведно с РД № Р – 22221018005763-092-001/26.03.2019 г., от извършено ревизионно производство на [фирма]. Ревизията е по ЗДДС и е за периода, включващ периода на декларираните фактури от [фирма], като е установено, че дружеството [фирма] не разполага с кадрова и материална обезпеченост, както и че извършваните от него доставки не са реални. В този смисъл в съответствие с цитираната по- горе съдебна практика данъчната администрация не е изсквала 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, а сама е изпълнила задължението си да извърши проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установи нарушения или измами с ДДС, и съответно да наложи санкции. Освен това е извършена и насрещна проверка

на [фирма], по силата на която са изискани фактури, договори, анекси и т.н. относно деклариланите доставки, които не са били представени. Установено е и че за периода на деклариланите фактури в дружеството има две назначение лица по трудови правоотношения. И по отношение на този пряк доставчик въз основа на гореизложените данни органите по приходите са направили извод, че не разполага с необходимата кадрова и материална обезпеченост, както и че извършените доставки не са реални.

С оглед изхода на делото и своевременно направените искания за присъждане на съдебни разноски в полза на жалбоподателя и за присъждане на юрисконсултско възнаграждения в полза на ответника, съдът намира, че същите следва да бъдат уважени съразмерно с уважената и отхвърлената част на жалбата. Жалбата е уважена в размер на 36 770, 46 лв. от общо предявен размер на 40 450,46 лв., поради което ответникът следва да заплати разноски на жалбоподателя съобразно представения от него списък в размер на 2 149, 23 лв., от които 46,50 лв. държавна такса и 2 102,73 лв. адвокатско възнаграждение. Ответникът е претендирал юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя по реда на Наредбата за заплащането на правната помощ в размер на 100 лв., от които жалбоподателят следва да заплати 7 лева съобразно отхвърлената част от жалбата.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № 22220219004877-091-001/26.03.2020 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, поправен с РА № П-22220220073952-003-001/05.05.2020 г., издаден от В. А. В. на длъжност Началник на сектор и П. П. Б.-Д. на длъжност Главен инспектор по приходите, в частта му, в която на [фирма], с ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], адрес по чл. 8 от ДОПК: [населено място],[жк], [жилищен адрес]0, представлявано от И. З. М., не е признато право на данъчен кредит относно фактури, издадени от [фирма], с ЕИК:[ЕИК], [фирма], с ЕИК:[ЕИК], и са начислени лихви. **ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. да заплати на [фирма], с ЕИК:[ЕИК] сумата от 2 149, 23 лв., представляваща направените по делото разноски.

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 7 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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: